

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
II международной научно-практической конференции

(Новополоцк, 4 – 5 июня 2015 г.)

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

Новополоцк
ПГУ
2015

УДК 657.01.001.895(063)
ББК 65.052я431
С56

Редакционная коллегия:

Д.А. Панков, д-р экон. наук, проф.;
С.Г. Вегера, д-р экон. наук, доц.;
Л.В. Масько, канд. экон. наук (отв. за вып.);
Е.Б. Малей, канд. экон. наук, доц.;
И.И. Сапего, канд. экон. наук, доц.;
Н.А. Ходикова, канд. экон. наук, доц.

Совершенствования учета, анализа и контроля как механизмов
С56 **информационного обеспечения устойчивого развития экономики :**
материалы II междунар. науч.-практ. конф., Новополоцк, 4–5 июня 2015 г. /
Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. – Новополоцк :
ПГУ, 2015. – 316 с.
ISBN 978-985-531-504-0.

Изложены современные проблемы теории и истории бухгалтерского учета; международные и национальные аспекты реформирования учета и отчетности; рассмотрены учет как инструмент обеспечения социальной и экологической безопасности в контексте устойчивого развития; аудит в условиях мировых финансовых кризисов; экономический анализ как механизм информационного обеспечения устойчивого развития субъектов хозяйствования.

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

УДК 657.01.001.895(063)
ББК 65.052.1я431

ISBN 978-985-531-504-0

© Учреждение образования
«Полоцкий государственный университет», 2015

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ИСТОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ КАТЕГОРИЙ ОЦЕНКИ И ПОНЯТНОСТИ

Е.Б. Абдалова, канд. экон. наук, доц.

*ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»,
Россия*

Основная задача бухгалтерского учета – это формирование отчетной информации с целью удовлетворения информационных потребностей пользователей, в т.ч. основных пользователей, которые представлены существующими и потенциальными инвесторами. При формировании отчетной информации должен соблюдаться принцип ее понятности. Понятность информации основывается на ее понимании любым заинтересованным пользователем, который имеет специальную подготовку и желает изучать информацию. Особенность современных финансовых отчетов состоит в том, что они не отражают фактически свершившиеся экономические явления, а строятся на различных оценках, профессиональных суждениях и моделях. Для представления информации в финансовой отчетности используется множество оценок. Применения конкретного вида оценки к элементам финансовой отчетности определяется стандартами, а также строится на основе профессионального суждения, которое должно учитывать состояние как внутренней, так и внешней среды функционирования. Наиболее динамично развивающийся и критикуемый вид оценки – это справедливая стоимость. Ее считаю как наилучшим мерилom стоимости активов с современной экономической ситуации, так и критикуют за то, что ее применение приводит к искажению представленной информации в финансовой отчетности и вводит в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

Проблема состоит в том, что оценка по справедливой стоимости, как правило, формируется отдельным институтом – институтом оценки, далее эта информация передается бухгалтеру, который ее обобщает и представляет в финансовой отчетности. Оценщик при формировании справедливой стоимости использует всю известную ему информацию, однако конечный пользователь финансовой отчетности, занимаясь анализом представленной информации в финансовой отчетности, не может знать, какие факторы были учтены, а какие нет.

Категория справедливой стоимости не является статичной, она постоянно изменяется и совершенствуется.

Применение оценки по справедливой стоимости к показателям отчетности приводит к возникновению информационной пирамиды. В основании которой, как правило, находятся профессиональные оценщики, которые, используя определенные методы и обладая знаниями и доступной им информацией, формируют величину стоимостного измерения по справедливой стоимости. Данное значение передается бухгалтеру (среднему звену информационной пирамиды), который

включает данную информацию в финансовую отчетность. На вершине информационной пирамиды находится пользователь, и он получает информацию только о том, что показатели в отчетности измерены в оценке по справедливой стоимости. Но он не знает, какие факторы легли в основу процесса формирования стоимостного измерения справедливой стоимости, и как следствие, не может правильно интерпретировать информацию, оценивать динамику изменения оценки по справедливой стоимости в прошлом, настоящем и будущем. Построение системы факторов, которая оказала или может оказать влияние на формирование справедливой стоимости необходимо для решения проблемы уместности информации.

Модель оценки по справедливой стоимости присущи как плюсы, так и минусы. Для того чтобы исключить негативные последствия представления информации о стоимостных характеристиках объектов учета по справедливой стоимости необходимо:

- усовершенствовать теоретическую и методологическую базу; определить те объекты учета, которые экономически целесообразно оценивать с использованием справедливой стоимости;

- уточнить инструментарий по практическому применению данной оценки; разработать процедуры внутреннего аудита, в рамках которого ужесточить проверку тех участков, где применяется оценка по справедливой стоимости.

С целью усовершенствования теоретической и методологической базы, предлагается сформировать систему факторов, влияющих на расчетную величину справедливой стоимости внеоборотных нефинансовых активов. Используя данную факторную систему, все существующие и потенциальные пользователи учетной информации смогут понять причины, которые приводят или могут привести к изменению оценки объектов в финансовой отчетности, что позволит сделать информацию более уместной с точки зрения принятия решений. Систематизируем факторы, влияющих на справедливую стоимость, следующих объектов внеоборотных нефинансовых активов:

- объекты недвижимого имущества;
- машины и оборудование;
- нематериальные активы.

Можно выделить следующие факторы, влияющие на величину справедливой стоимости внеоборотных нефинансовых активов (основных средств, инвестиционной собственности, нематериальных активов), и сгруппировать их по четырем основаниям:

- 1) внешние факторы (социально-экономические условия в экономике страны в целом, регионе, отраслях);

- 2) количественные и качественные характеристики объекта оценки (технические параметры, износ, транспортная доступность, состояние, и другие);

- 3) эффективность использования объекта оценки (использование объекта оценки в условиях получения максимального чистого дохода или максимальной чистой текущей стоимости);

- 4) применяемые подходы и методы оценки.

Рассмотрим более подробно факторы, влияющие на определение справедливой стоимости нематериальных активов. Оценка нематериальных активов определяется через способность актива приносить будущие доходы и денежные потоки. В отличие от основных средств, в процессе оценки стоимости ИС определяется стоимость объема прав на результаты интеллектуального труда. НМА по сравнению с материальными объектами, носят нематериальный характер, имеют различные формы представления и содержание, что усложняет идентификацию объекта. Особенностью определения стоимости НМА является то, что нельзя найти точно такой же объект с такими же условиями реализации. Из этого следует, что оценка справедливой стоимости НМА не предполагает использование универсального метода оценки. Можно выделить следующие факторы, влияющие в итоге на справедливую стоимость объекта НМА:

- нематериальность;
- полезность;
- разнородность, уникальность, неповторимость;
- срочность;
- износ;
- низкий уровень ликвидности.

Однако определить справедливую стоимость, не прибегая к субъективным оценкам, невозможно. В любом случае, независимо от того, кто занимается оценкой, участники рынка или профессиональный оценщик, определяемая ими стоимость – это всего лишь субъективное мнение о справедливой стоимости, исходя из доступного на данный момент количества информации. Очевидно, что оценка тем более точна, чем большим количеством информации обладает оценщик.

Справедливая стоимость является наилучшим выражением ценности объектов учета и действительно отвечает критериям достоверности, полезности и актуальности. Справедливая стоимость по природе своей более прозрачна. Она формируется на момент оценки и зависит от внешних и внутренних факторов среды, в которой осуществляет деятельность определенная организация. Справедливая стоимость демонстрирует финансовое положение компании. Ее снижение невозможно скрыть в надежде, что дела в будущем поправятся. Таким образом, руководство может своевременно выявить и предотвратить негативные последствия снижения ее стоимости. Справедливая стоимость дает больше информации, поскольку основана на данных рынка, внешних и внутренних факторах, и соответственно представляет собой сумму мнений всех его участников.

Однако, несовершенство методики расчета справедливой стоимости и субъективизм оценки, основанный на мнении и «человеческом факторе» требует дальнейшего развития теории и методологии оценки по справедливой стоимости. Предложенная модель построения информационной пирамиды стоимости поможет преодолеть вышеназванные проблемы. Информационная пирамида стоимости состоит из трех уровней: первый – это факторы, влияющие на формирование оценки, второй – регистрация и обобщение факторов, влияющих на

оценки с целью представления информации в финансовой отчетности, третий – представлен пользователями финансовой отчетности, которые получают не только значение обобщенного показателя в финансовой отчетности, но и совокупность факторов, которые оказали или могут оказать в будущем влияние на его формирование.

Однако данный алгоритм является, скорее всего, не решением проблемы, а ее постановкой, и как писал Я.В. Соколов «если бы в каждом отдельном случае бухгалтер разбирался в самой проблеме, опускаясь до оснований, «до корней», на которых этот алгоритм построен, то он бы понял, что любой алгоритм отражает не всю проблему, а только какую-то ее часть» [1, с.7].

ЛИТЕРАТУРА

1. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М. : Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

НОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ САМОГО РАННЕГО СИНТЕТИЧЕСКОГО БАЛАНСА: РАЗДЕЛ «ДЕБИТОРЫ»

Д.Н. Алейников

ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет», Россия

Казалось в этой проблеме все решено и все описано, в том числе нами [1-3]. Что заставило нас заново вернуться к этому архивному источнику? Нами были проанализированы аналитические тетради компаний Датини за ряд лет, близких к дате составления первого синтетического баланса (1410 г.). Выяснилась одна общая особенность для всех аналитических балансов в Авиньоне, включая тот, по которому был построен первый синтетический баланс. Здесь, оказывается, не было ни чисто инвентарного отчета, ни двойной бухгалтерии. В наличии комбинированный учет, сочетающий и первое и второе.

Цель исследования – уточнить алгоритм построения аналитического и синтетических балансов в компании Франческо Датини в Авиньоне в 1410 г., раскрыть механизм формирования финансового результата в условиях применения комбинированной бухгалтерии и отсутствия счета «Убытки и прибыли».

Оговорим сразу, до этого российские исследователи никогда не встречались с подобной организацией ведения бухгалтерии ни в одной из исследованных компаний. Более того, описание подобных случаев также никогда не встречалось нами в западной литературе, не говоря уже о крайне редких трудах отечественных авторов. Для наглядности проследим процесс формирования аналитического баланса. Как показал анализ составляющих раздела «Дебиторы» аналитического баланса на 31 января 1411 г., многие показатели формировались за пределами двойной записи посредством инвентаризации. Так, инвентаризацион-

ным методом в баланс включались: товары в обители и в лавках (сумма f. 1.877 s. 12 d. 6), домашняя утварь и лавочный инвентарь (сумма f. 253 s. 16 d. 6), провизия в доме (сумма f. 35 s. 18).

Нами построены аналитические таблицы содержания каждого подраздела инвентарных описей, которые предусматривают перевод названий подразделов, номера страниц аналитического баланса, присвоенный исследователями код подраздела аналитики, количество заполненных строк в подразделе, стоимостную оценку (сумма) наличных товарных запасов, входящих в подраздел. На рисунке 1 представлена фотокопия первой страницы аналитического баланса, с которой начинается раздел «Товары в обители и лавках» (подраздел «Все записи, связанные с "bacineti", ... железными шлемами и "visiere", некоторыми частями железных козырьков»), построенный по инвентарной ведомости и содержащий 94 подраздела, размещенный на 25 страницах, включающий 756 строк, заканчивается на странице 13R аналитического баланса. Фотокопия данной страницы приведена на рисунке 2.

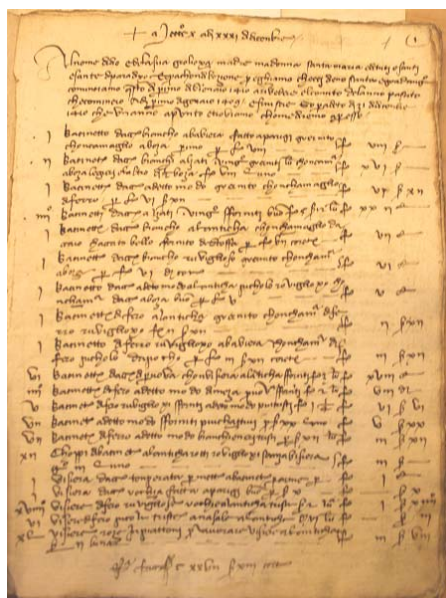


Рисунок 1 – Prato, AS. D. № 178/18.
Первая страница аналитического
баланса, построенного
по данным 1410 г.¹

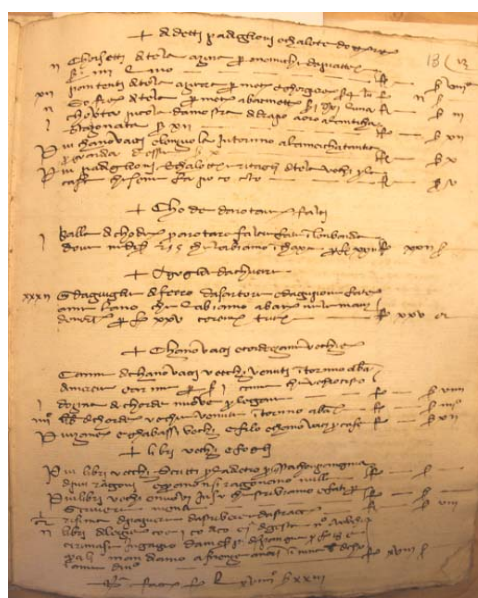


Рисунок 2 – Prato, AS. D. № 178/18, с. 13R.
Последняя страница первого раздела анали-
тического баланса, построенного
по данным 1410 г.

На странице 14V (рисунок 3) приведены три итога:
– итог первого раздела «Товары в обители и лавках» – сумма 1877.12.6;
– остаток наличных в кассе – сумма 453.3.7;
– и общий итог этих сумм накоплением (обведен пунктиром) – сумма 2330.16.1.

¹ Архивный материал печатается с разрешений Министерства наследия, культуры и туризма Итальянской Республики, протокол от 28.10.2013 г. № 668/28.13.10 (№35/2013), протокол от 28.10.2013 г. № 669/28.13.10 (№36/2013), протокол от 26.11.2013 г. № 670/23.13.10 (№37/2013), протокол от 28.11.2013 г. № 672/23.13.10 (№39/2013).

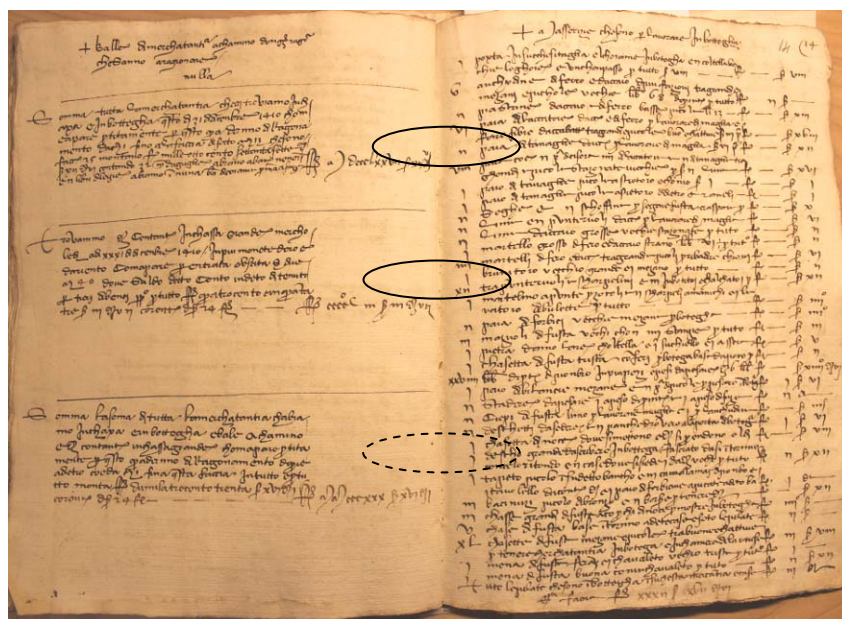


Рисунок 3 – Prato, AS. D. № 178/18, итоги первых трех разделов аналитического баланса (с. 13V) и первая страница раздела 3 «Домашняя утварь и лавочный инвентарь» (14R)

Следующий раздел, который в комплексной бухгалтерии ведется посредством инвентаризации, это «Домашняя утварь и лавочный инвентарь». В аналитическом балансе раздел занимает страницы 14R–16V. Раздел состоит из 13 подразделов и включает инвентаризационные записи в количестве 151. И, последний раздел, который ведется методом инвентаризации в комплексной бухгалтерии, это «Продовольственные запасы», занимает всего 12 строк и размещен также на странице 16V. Завершает страницу итог по двум разделам – 289.10.6.

Остальные составляющие (расчеты с дебиторами и кредиторами, инвестированный и реинвестированный капитал) ведутся методом двойной записи в Главной и Секретной книгах. Пятая (последняя) составляющая раздела «Дебиторы» называется «41 дебитор и товары, которые можно увидеть в Черной и Секретной книгах». Эта позиция формируется методом двойной записи в Главной и Секретной книгах. На рисунке 4 приведена фотокопия заключительной страницы этого раздела.

Трудность исследования по архивным материалам компании в Авиньоне этого периода (1409–1410 гг.) состоит в том, что в архиве имеются ограниченные материалы. Для сравнения посмотрим, чем располагает архив, например, на 1408 г.:

- аналитическая тетрадь (LIBRI MINORI E SPECIALI / SALDI DI RAGIONE – QUADERNI DI RAGIONAMENTO, Prato, AS. D. № 178/16);
- Главная книга за 1398–1410 гг. (LIBRI MINORI E SPECIALI / LIBRI SEGRETI, Prato, AS. D. №161);
- Квадерно за 1401–1408 гг. (LIBRI MINORI E SPECIALI / LIBRI SEGRETI, Prato, AS. D. №162);

– Квадерно за 1404–1408 гг. (QUADERNI DI RICEVUTE E MANDATE DI BALLE, Prato, AS. D. №163);

– Книга прихода и расхода наличных за 1408 – 1411 гг. (Entrata e Uscita – Prato, AS. D. №130).

К нашему большому сожалению, секретная книга, на которую имеется много ссылок при построении стороны «Дебиторы», утеряна.

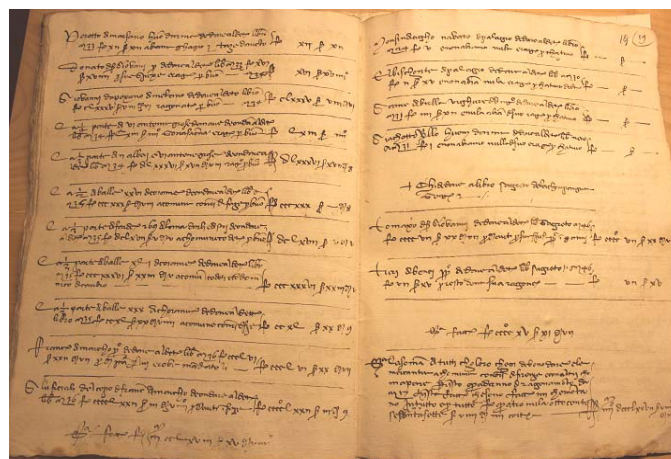


Рисунок 4 – Prato, AS. D. № 178/18, с. 18V–19R), заключительная страница раздела «41 дебитор и товары, которые можно увидеть в Черной и Секретной книгах», компания Датини в Авиньоне (1410 г.)

Завершает аналитическое построение стороны «Дебиторы» показатель «Сумма всех товаров и наличных и мебели в мастерской, и продуктов питания и напитков и всех, кто **должен дать** для партнерства, как это можно видеть в этой тетради расчетов с 1 по предыдущую страницу. Общая сумма f. 7497 s. 11 d. 11 из расчета s. 24 за f. 1 за f. 1 в твердой валюте». Это верхний показатель на странице 19V. Показатели перенесены в раздел синтетического баланса «Дебиторы», рисунок 5.

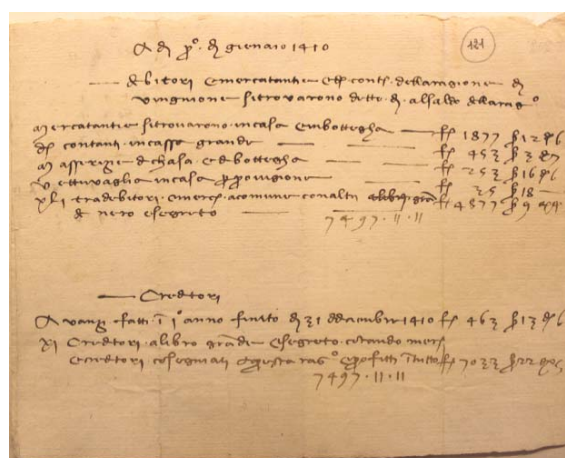


Рисунок 5 – Prato, AS. D. № 1127, Первый синтетический баланс (Авиньон, 1411 г.)

Основная находка исследования состоит в центральном листе аналитического баланса, который представляет лист вывода и распределения финансового результата.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алейников, Д.Н. Инвентарная составляющая в оригинальном сочетании инвентарной и двойной бухгалтерии в средневековье / Д.Н. Алейников // Экономика устойчивого развития. – 2014. – № 4. – С. 9–17.
2. Куттер, М.И. Первые синтетические балансы – идеология вуалирования учетных данных / М.И. Куттер, М.М. Гурская, Д.Н. Алейников // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 38. – С. 56–64.
3. Куттер, М.И. Первые синтетические балансы – идеология вуалирования учетных данных (окончание) / М.И. Куттер, М.М. Гурская, Д.Н. Алейников // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 39. – С. 57–63.
4. Melis, F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI / F. Melis. – Firenze, 1972.

НОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ САМОГО РАННЕГО СИНТЕТИЧЕСКОГО БАЛАНСА: РАЗДЕЛ «КРЕДИТОРЫ» И ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

Д.Н. Алейников

ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет», Россия

Самым главным в изучении первого синтетического баланса и формирующей его тетради вывода (аналитического баланса), о чем до этого никто из исследователей наследия Франческо Датини ранее не писал, является факт отсутствия в учетной системе счета «Убытки и прибыли», который служит инструментом динамического расчета финансового результата сопоставлением полученных доходов с обеспечившими их расходами.

Ранее нами ошибочно признавалось, что после итога «Сумма всех товаров и наличных и мебели в мастерской, и продуктов питания и напитков и всех, кто **должен дать** для партнерства, как это можно видеть в этой тетради расчетов с 1 по предыдущую страницу. Общая сумма f. 7497 s. 11 d. 11 из расчета s. 24 за f. 1 за f. 1 в твердой валюте» (верхний показатель на странице 19V, рисунок 1) начинается вывод показателей раздела «Кредиторы» синтетического баланса.

Однако тщательный анализ перевода текста аналитической тетради позволил отказаться от данного подхода. Сегодня можно с полной уверенностью говорить, что вывод показателей раздела «Кредиторы» начинается со страницы 20R и продолжается на странице 20V.

Заголовок над страницей 20R гласит:

«Кто **имеет** от нас в Главной Черной книге (Libro Grande Nero) на 31 декабря 1410 г.»

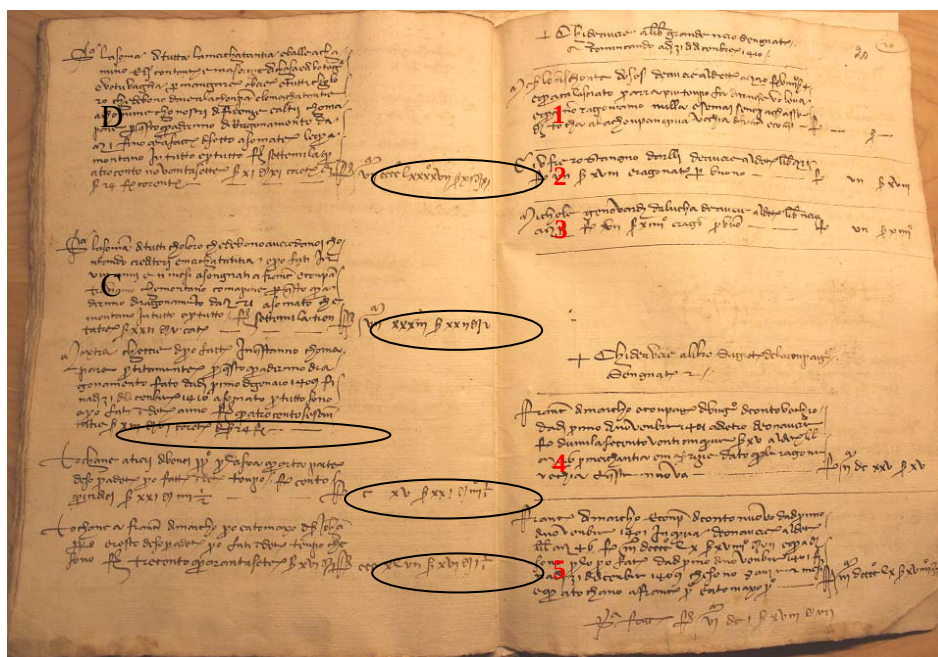


Рисунок 1 – Prato, AS. D. 178-18. с. 19 V – 20 R –
Лист вывода финансового результата и начало Раздела «11 кредиторов»

Дальнейший текст требует исследования самой Главной Черной книги, так как его содержание в записях аналитики содержит денежную оценку, которая не вынесена в графу «Сумма, флорины, сольди, динары»:

«Messer Visconte D' Osses **имеет** в этой книге на странице 20 **флоринов 19 сольди 4**, но мы не будем добавлять ничего, кроме того, что он кредитор из старых партнеров Франческо и Компании».

Видимо, непосредственное изучение страницы 20 R Libro Grande Nero позволит понять истинный смысл этой записи, Во всяком случае, 19 флоринов 4 сольди не вошли в итог по странице и в суммовой графе подчеркнуто проставлен прочерк.

Последующие две записи «Quaderno di ragionamento», построенные по Главной Черной книге, отражают кредиторскую задолженность перед конкретными лицами и оформлены по всем правилам: «Giufrero Stangno Darlli **имеет** в указанной книге, что хорошо видно на странице 21, **флоринов 7 сольди 18**» и «Michele Genovardi из Лукки имеет в указанной книге, что хорошо видно на странице 31, **флоринов 7 сольди 14**».

Перед оставшимися двумя записями (четвертая и пятая) на странице выделен заголовок: «Кто имеет в Секретной книге Компании с пометкой "2"». Первая из них гласит: «Франческо ди Марко и Ко в Брюгге по старому счету от 1 ноября 1401 г. **имеют флоринов 2625 сольди 15**, как сказано в указанной книге на странице 46, за торговлю мебелью и которые переносятся со старого счета на новый». Перед нами выписка из закрываемого и переносимого в новую книгу персонального счета внутренней компании, созданной еще в 1401 г. для производства и продажи мебели, в которую кроме Франческо ди Марко Датини входили компаньоны из Брюгге.

Следующая запись имеет для исследования наибольший интерес. Дело в том, что до этого редко приходилось встречать счет инвестированного капитала, а счет реинвестированного капитала – никогда. Правда, сам счет накопленной и не изъятой прибыли нам увидеть не удалось, так как Секретная книга, где находился этот счет, безвозвратно утеряна. Федерико Мелис считал, что этот счет представляет «*sovraccorpo*», на котором собраны прибыли, накопленные с 1 ноября 1401 г. по 31 декабря 1409 г. и вложенные (реинвестированные) в компанию в 1410 г. [15, с. 162]. Нам удалось в этом убедиться по сохранившимся страницам Главной книги (в Черной упаковке). И, так, читаем: «Франческо ди Марко и Компания по новому счету от 1 ноября 1401 **имеет** в указанной книге на странице 46 **флоринов 3960 сольди 19 динаров 7**, которые образованы из прибыли с 1 ноября 1401 по 31-го декабря 1409, за 8 лет и 2 месяца, и принадлежат Франческо и Tommaso». Венчает страницу Prato, AS. D. 178-18. с. 20 R итог, посчитанный Tommaso di ser Luca: «Сумма по этой странице **флоринов 6601 сольди 18 динаров 7**». Итог нами проверен, не содержит расхождений и не включает сумму в флоринов 19 сольди 4, относящуюся к Messer Visconte D' Osses.

Страница Prato, AS. D. 178-18. с. 20 V (рисунок 2) содержит 6 последних записей, относящихся к числу 11 кредиторов и поставщиков товаров, задолженность перед которыми вошла в сумму **флоринов 7033 сольди 22 динаров 5**.

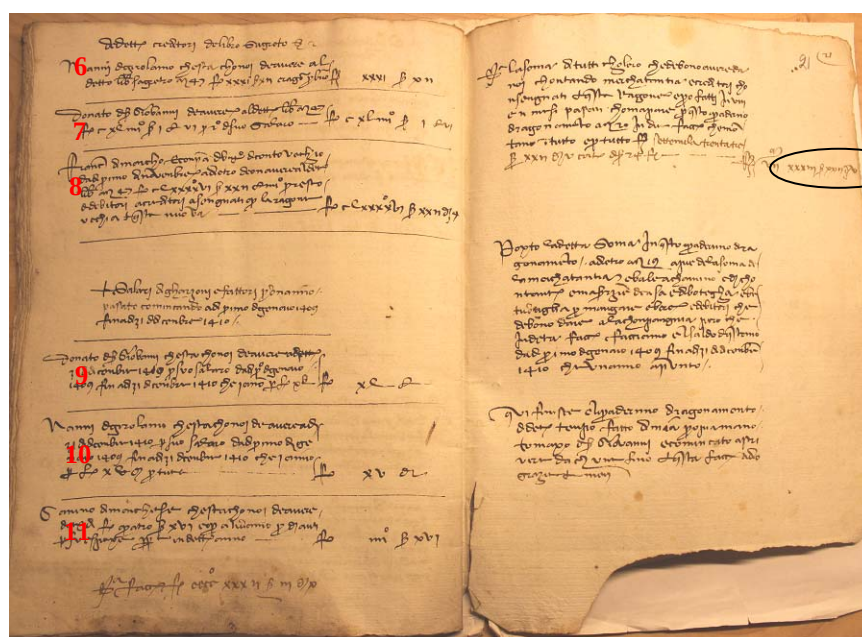


Рисунок 2 – Prato, AS. D. 178-18. с. 20 V–21 R –
Заключительная страница тетради аналитики

Первые три записи на странице озаглавлены: «Кредиторы Секретной книги с пометкой "2"». Из них первые две записи не представляют особого интереса. Скорее всего, это данные из обычных персональных расчетных счетов о невыплаченном в срок жалованье. Не исключено, что менеджеры компании используют ее кассу в качестве своеобразного сберегательного банка, так как это

задолженность за период до 1 января 1409 г. Нахождение данных счетов не в Главной Черной книге, а в Секретной книге связано с соблюдением коммерческой тайны. В Средневековье жалованье основных собственников, если они принимали участие в управлении компании, компаньонов, топ-менеджеров и менеджеров, их премии и вознаграждение собственников всегда учитывались в Секретной книге. В нашем случае читаем: «Nanni di Girolamo, который остается с нами, **имеет** в указанной книге на странице 47 **флоринов 31 сольди 12**». И, далее: «Donato di ser Giovanni **имеет** в указанной книге на странице 47 **флоринов 144 сольди 1 динаров 6**, как остаток по его жалованью».

Переходя к следующей записи, можно выразить только сожаление, что утеряна Секретная книга Компании Датины в Авиньоне, и нам никогда не суждено убедиться в правоте наших рассуждений. По нашему мнению, перед нами выписка из счета первоначально инвестированного капитала (*corpo*). Смотрим текст: «Франческо ди Марко и Компания в Брюгге по старому счету от прошлого 1 ноября, о чем сказано в указанной книге на странице 47, **имеют флоринов 196 сольди 22 динаров 4** на остатке по дебету старого счета при переносе в кредит нового счета».

Бухгалтер компании, он же компаньон Франческо Датины на стороне Тосканы (кроме того, имеет место сторона компаньонов в Брюгге), Tommaso di ser Luca, вел отдельный учет инвестированного (*corpo*) и реинвестированного капитала (*sovraccorpo*). Счет капитала собственника, как любой счет кредиторской задолженности (обычный кредитор предоставляет получателю денежный или товарный кредит с обязательством возврата в установленный срок и выплатой оговоренного вознаграждения; собственник предоставляет денежные или товарные средства без требования возврата, но с выплатой вознаграждения по результатам деятельности принадлежащей ему организации), имеет кредитовое сальдо. При закрытии счета и переносе сальдо в новую книгу счет балансируется записью суммы по дебету, а на новый счет в новой книге оно заносится в кредит счета как входящее сальдо. Таким образом, налицо все признаки счета инвестированного капитала, который в неизменной форме хранится от даты организации (реорганизации) компании. Следовательно, в Quaderno di ragionamento обнаружено пять записей, имеющих непосредственное отношение к собственникам компании.

Три оставшиеся записи кредиторов, перенесенные из Секретной книги, объединены в раздел «Жалованье ребят за прошедший год, начиная с 1 января 1409 г. по 31 декабря 1410 г.». Наши коллеги из института Датины (Прато, Тоскана) переводят это место как «Жалованье мальчиков». Видимо, в то далекое время так уменьшительно «величали» младших менеджеров. Читаем: «Donato di ser Giovanni **имеет** на 31 декабря 1410 г. по его жалованью с 1 января 1409 г. по 31 декабря 1410 г., которое за год составило **флоринов 40**». Далее, «Nanni di Girolamo, который остается с нами, **имеет** на 31 декабря 1410 г. по его жалованью с 1 января 1409 г. по 31 декабря 1410 г., которое за год составило **флоринов 15**» и «Ganino di Marchese, который остается с нами, **имеет флоринов 4 сольди 16** за его расходы в прошлом году». Завершает страницу подсчитанный итог: «Сумма этой странице **флоринов 432 сольди 3 динаров 10**». Заключительная

страница аналитических записей (Quaderno di ragionamento) Prato, AS. D. 178-18. с. 21 R (Рисунок 5) содержит итог всех кредитовых записей (кроме премии, распределенной и не изъятой): «Сумма всех, кто **имеет** от нас, учитывая торговлю и кредиторов на этом счете после 8 лет и 2 месяцев, как это можно видеть в этой Quaderno di Ragionamento со страницы 20 на двух страницах, в общей сложности **флоринов 7033 сольди 22 динаров 5**, исходя из 24 сольди за 1 флорин».

Теперь вернемся к странице 19V, которая предназначена для вывода финансового результата, который в данном случае финансовый результат (*Pr*) определялся статическим методом по формуле:

$Pr = A - (corpo + sovraccorpo + L)$, (*A* – Сумма всех товаров и наличных и мебели в мастерской, и продуктов питания и напитков и всех, кто должен дать для партнерства; *corpo* – инвестированный капитал; *sovraccorpo* – реинвестированный капитал; *L* – долговые обязательства).

Выражение в скобках (*corpo + sovraccorpo + L*) бухгалтер, он же партнер, Tommaso di ser Luca на последней странице аналитического баланса (с. 21R) называет: «Сумма всех, кто **должен иметь** от нас, учитывая поставщиков товаров, кредиторов за 8 лет и 2 месяца, как это можно видеть в этой тетради расчетов на последней странице, общая сумма f. 7033 s. 22 d. 5, исходя из s. 24 за f. 1 в твердой валюте».

Именно центральная страница 19V (между двумя сторонами баланса) выполняла функцию счета «Убытки и прибыли». Верхний показатель на странице «Сумма всех товаров, и наличных, и мебели в мастерской, и продуктов питания, и напитков, и всех, кто **должен дать** для партнерства». Следующий показатель «Сумма всех, кто **должен иметь** от нас» перенесен со страницы 21R, как итог стороны «Кредиторы». Далее рассчитывается разница между двумя показателями («Прибыль, полученная в течение последнего года, как это можно увидеть в этой тетради расчетов, сделанных с 1 января 1409 по 31 декабря 1410 г.»). И, последние два показателя на странице – распределение прибыли между партнерами.

Таким образом, все обвинения в адрес Tommaso di ser Luca в части вуалирования отчетных данных, высказанные, как Федерико Мелисом [4], так и нами [2, 3], оказались беспочвенными. Для выявления финансового результата нашего средневекового коллегу интересовал суммарный показатель «Сумма всех, кто **должен иметь** от нас». Данный показатель также был необходим в синтетической бухгалтерской отчетности. Как видим, бухгалтера интересовал только финансовый результат, и вопросы развития методологии учета отступали далеко на задний план. В данной учетной модели, которая, по нашему мнению, в будущем составит базу правового учета Ж.П. Савари (1675 г.), в основе построения баланса лежал вывод приращения капитала (финансового результата в статической идеологии), а его контрольная функция полностью игнорировалась.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алейников, Д.Н. Инвентарная составляющая в оригинальном сочетании инвентарной и двойной бухгалтерии в средневековье / Д.Н. Алейников // Экономика устойчивого развития. – 2014. – № 4. – С. 9–17.

2. Куттер, М.И. Первые синтетические балансы – идеология вуалирования учетных данных / М.И. Куттер, М.М. Гурская, Д.Н. Алейников // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 38. – С. 56–64.
3. Куттер, М.И., Первые синтетические балансы – идеология вуалирования учетных данных (окончание) / М.И. Куттер, М.М. Гурская, Д.Н. Алейников // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 39. – С. 57–63.
4. Melis, F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI / F. Melis. – Firenze, 1972.

ПРОДОЛЖЕНИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ РАННЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

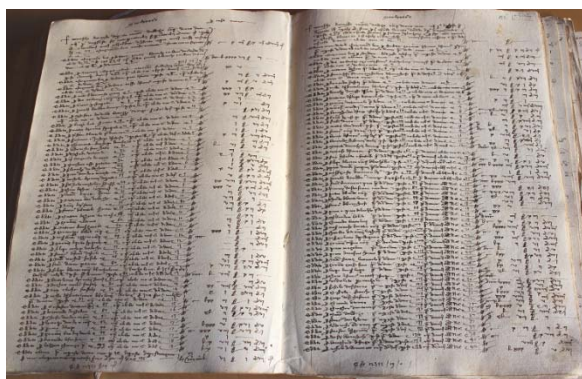
Р.А. Багдасарян

ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет», Россия

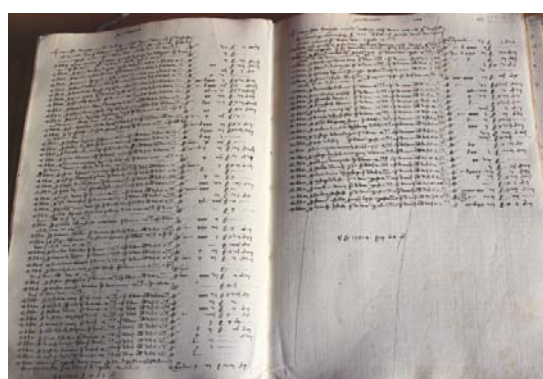
Исследования научной школы профессора М.И. Куттера (Кубанский госуниверситет, Россия) в архивах Италии позволили решить одну из важнейших проблем истории бухгалтерии: какими были балансы, описанные Пачоли, и каково было их назначение. На основе архивных данных сегодня не подлежит сомнению, что оба баланса Пачоли были сальдовыми. Один из них (внутренний) служил балансом закрытия-открытия главной книги и выполнял контрольные функции, а второй (внешний) являлся финансовой отчетностью [1–3].

Цель рассматриваемого исследования – дать объяснение весьма важной ситуации. Первым, кто описал баланс компании Датини в Барселоне на 31 января 1399 г. был Раймонд де Рувер [5, 9]. Это был внешний баланс, который совмещал контрольные и информационные функции. Рувер детально не исследовал учетные книги. Куттер и его помощники (М.М. Гурская и Е.С. Зинченко) смоделировали эту книгу и не обнаружили внутренний пробный баланс закрытия-открытия. Двигаясь вниз от исследования Рувера к созданию компании в 1393 г., они установили, что при закрытии компании в 1397 г. в наличии был только внешний баланс, совмещающий обе функции, а в 1395 г. бухгалтер Симоне Беланди строил оба баланса (внутренний и внешний) [1, 2]. Кстати, внутренний баланс не обнаружил или, как минимум, не описал и самый авторитетный исследователь архивов Датини – Федерико Мелис [6–8]. Таким образом, исследователи установили, что в Барселоне изначально строили внутренний и внешний баланс, а с 1397 г. ограничились одним – внешним.

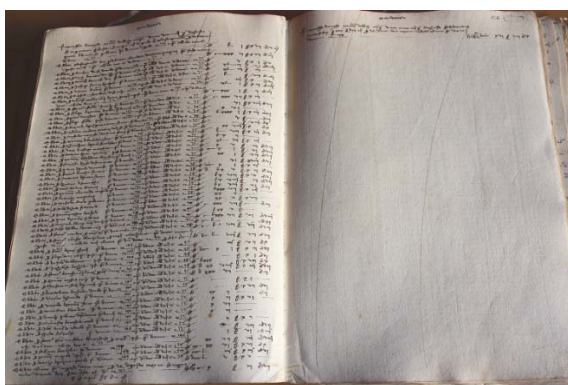
Нам предстояло исследовать ситуацию по архивным материалам компании в Пизе, естественно, после 1394 г. и установить количество и назначение балансов, что вплоть до объявления физической ликвидации компании в 1400 г., которая далее продолжалась до 1410 г. Наши исследования бухгалтерии компании в 1394–1395 гг. показали, что бухгалтеры Датини продолжали строить оба баланса: и внутренний пробный (с контрольными функциями) (рисунок 1) и внешний, выполняющий информационные функции финансовой отчетности (рисунок 2 и рисунок 3).



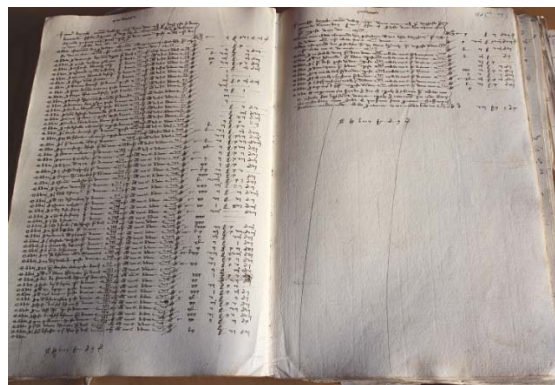
Prato, AS, D. №362, c. 153V–154R



Prato, AS, D. №362, c. 154V–155R

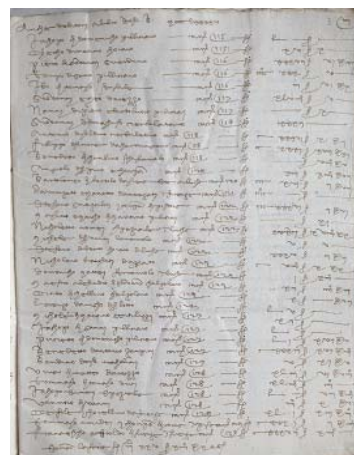
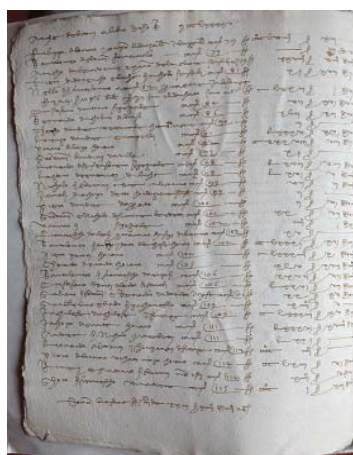


Prato, AS, D. №362, c. 155V–156R



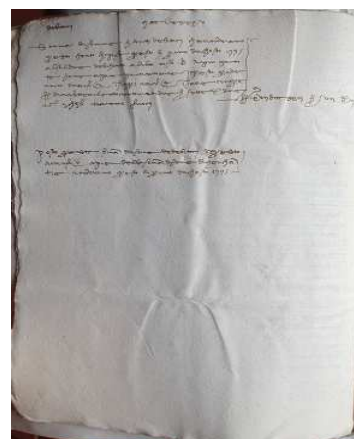
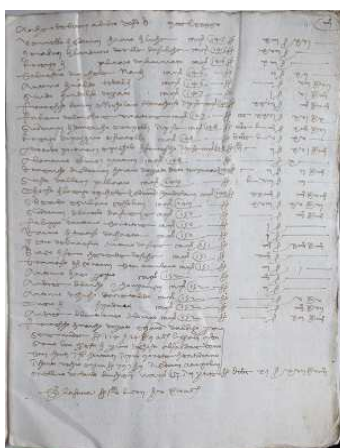
Prato, AS, D. №362, c. 156V–157R

Рисунок 1 – Внутренний пробный баланс
компании Франческо Датини в Пизе (1395 г.)²

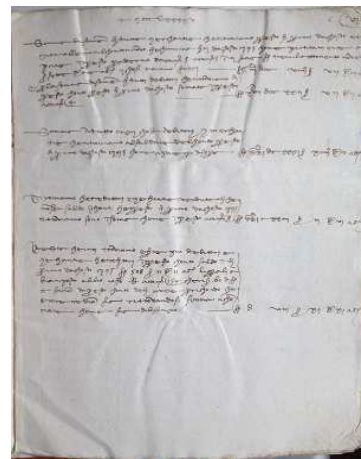


(Prato, AS, D. №1164/3, c. 2R) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 2V) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 3R)

² Архивный материал печатается с разрешений Министерства наследия, культуры и туризма, протокол № 557/ 28.13.10 от 4 сентября 2013 г., протокол №1346/28.13.10 от 26 ноября 2013 г., протокол №376/28.13.10 от 8 апреля 2015 г.



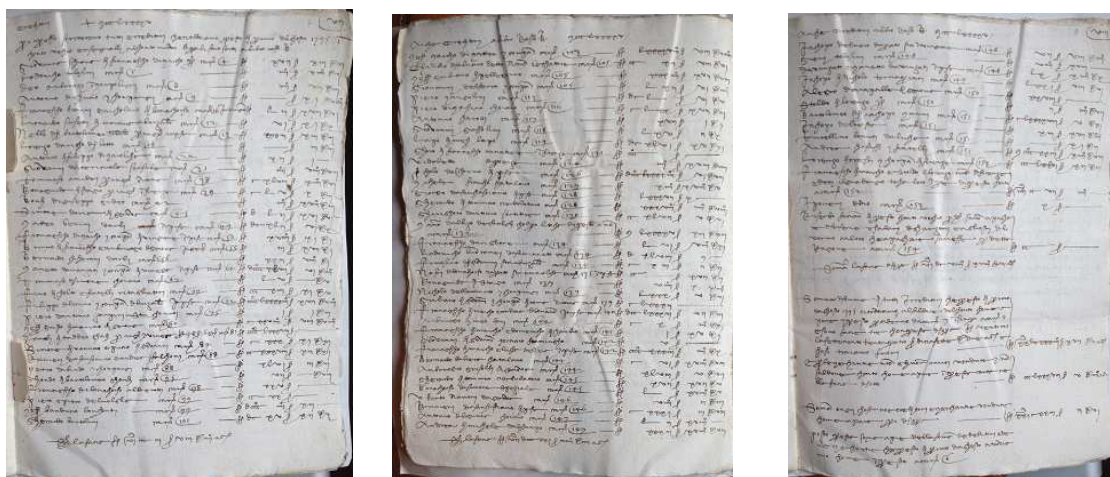
(Prato, AS, D. №1164/3, c. 3V) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 4R) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 4V)



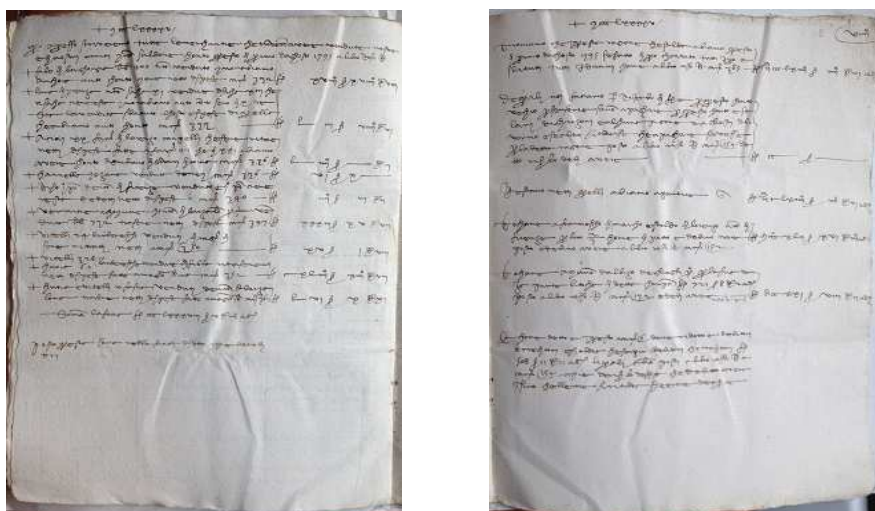
(Prato, AS, D. №1164/3, c. 5R) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 5V) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 6R)

Рисунок 2 – Отчетный баланс компании Франческо Датини в Пизе (1395 г.),
сторона «Дебиторы»

Дальнейшие исследования учетных книг компании Франческо Датини в Пизе за период со 2 августа 1395 г. по 16 ноября 1396 г. позволило выявить, что и в этом случае имели место два баланса: в Черной главной книге (идентификационный номер архива 363) на последовательно расположенных фолио 184V–185R, 185V–186R и 187V–188R находится внутренний пробный баланс, а в отдельной папке №1161/3 хранится балансовая финансовая отчетность на отдельных листах бумаги, названная Лукой Пачоли «*summa summarium*» [4]. Следовательно, в отличие от компании Франческо Датини в Барселоне, где уже во второй компании (1395–1397 гг.) прекратили стоять внутренний баланс, в Пизе, как минимум, в следующей компании строили два баланса: внутренний, как проверочный баланс закрытия старой главной книги и открытия новой, и внешний (на отдельных листах бумаги) – финансовую отчетность.



(Prato, AS, D. №1164/3, c. 7R) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 7V) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 8R)



(Prato, AS, D. №1164/3, c. 8V) (Prato, AS, D. №1164/3, c. 9R)

Рисунок 3 – Отчетный баланс компании Франческо Датини в Пизе (1395 г.),
сторона «Кредиторы»

Автор надеется, что дальнейшее исследование архивных материалов и изучение литературных источников позволит получить ответ на волнующие нас вопросы: как долго бухгалтеры Пизы продолжали строить два баланса и почему в одних случаях строили оба баланса, а в других сначала строили два баланса, а в дальнейшем ограничились одним? Интересно это будет проследить и на примере других компаний того времени.

ЛИТЕРАТУРА

1. Куттер, М.И. Проблемы истории бухгалтерии, которые предстоит решать российским исследователям в архивах Италии / М.И. Куттер, М.М. Гурская, Р.А. Багдасарян // Экономика устойчивого развития. – 2014. – № 4. – С. 118–123.

2. Куттер, М.И., История двойной бухгалтерии: двойная запись / М.И. Куттер, М.М. Гурская, К.М. Кутер // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 17. – С. 46–55.
3. Куттер, М.И. Уникальная архивная находка, позволяющая строить гипотезы. / М.И. Куттер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 122–133.
4. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. проф. М.И. Кутера. – М. : Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение – Юг, 2009. – 308 с.
5. Рувер, де Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958. – 68 с.
6. Melis, F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI / F. Melis. – Firenze, 1972.
7. Melis, F. Storia della Ragioneria / F. Melis. – Bologna : Cesare Zuffi, 1950. – 872 p.
8. Melis, F. Aspetti della vita economica medievale (studi nell'Archivio Datini di Prato) / F. Melis. – Siena, 1962.
9. Roover, de R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants / R. de Roover, A.C. Littleton, B.S. Yamey // Studies in the History of Accounting. – 1956. – P. 114–174.

ИНТЕРПРЕТАЦИЯ ПРИБЫЛИ В СИСТЕМЕ УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ВОЗЗРЕНИЙ

***А.И. Белоусов**, д-р экон. наук, проф.;*

***Л.В. Близно**, канд. экон. наук, доц.*

«Северо-Кавказский федеральный университет»

Институт экономики и управления, Россия

Сложные экономические явления и процессы, связанные с негативным развитием мировой экономики существенно повысил интерес к интерпретации прибыли, равно как и к особенностям ее формирования в бухгалтерских информационных потоках. В частности, И. Фишер считал, что прибыль порождается капиталом, хотя и не зависит от величины имущества, и более того, оценка капитала прямо зависит от величины получаемого дохода, поскольку капитал представляется как актив способный приносить какую-нибудь прибыль [1]. Основным недостатком такого подхода следует считать значительную степень условности оценки капитала и ориентацию на будущие доходы, а не на реально полученные, что по сути дела, противоречит принципу осмотрительности или бухгалтерскому консерватизму. Его сущность, как известно, заключается в том, что бухгалтер, скорее всего, остановится на наименьших оценках активов доходов и наибольших в части долговых обязательств и расходов. Даже ряд собственно американских авторов (Р. Энтони, Дж. Рис), считают, что признавать доходы можно лишь при более серьезных основаниях, чем расходы, что противоречит динамической концепции учета. Классическим примером здесь может служить оценка активов по наименьшей стоимости. При этом уровень себестои-

мости берется в том случае, когда рыночная цена выше себестоимости и наоборот, что, соответствует известному постулату Д. Дзаппа, в соответствии с которым, доходы предприятия очевидны, а затраты сомнительны. Указанное обстоятельство вытекает из того, что доходы имеют документальное подтверждение, а величина расходов преимущественно зависит от учетной политики бизнес-единиц.

Статичная концепция определения прибыли базируется на известном утверждении Дж. М. Кейнса о способности капитала приносить в течение отчетного периода выгоду превышающую его начальную стоимость, хотя ссылки на Кейнса не совсем корректны, поскольку эти положения высказывались еще А.Смитом и К.Марксом. Отсюда прибыль есть некий прирост капитала собственника. Именно на способность капитала приносить прибавочную стоимость указывали еще марксисты. Указанные подходы достаточно хорошо ложатся на юридическую мантию бухгалтерского учета, хотя он уязвим с точки зрения причин оказывающих влияние на изменение капитала. Большинство бухгалтеров не могут согласиться с тем, что прибыль увеличивается за счет безвозмездного получения средств в собственность предприятия, роста оценки уже существующих активов; дополнительного вложения средств собственниками; капитализации расходов.[2] В результате, широкое распространение получила бухгалтерская динамическая трактовка в соответствии с которой прибыль определяется в виде разности между доходами бизнес-единиц и их расходами.

Полученная разность может быть как положительной, что свидетельствует о наличии прибыли, или отрицательной, что указывает на убыток. С точки зрения моделирования речь идет о потоке средств втекающих в бизнес-единицу (доходы) и оттоке средств вытекающих из предприятия (расходы). В результате, разность между двумя потоками модифицирует баланс характеризует прибыль. Однако в мире существуют различные концепции, защищающие необходимость вознаграждения услуги капитала. Последнее нашло свое выражение в ряде теоретических воззрений начиная от теории физической и ценностной производительности капитала (Ж. Сей, Дж. Мак-Куллох); и теории воздержания (Н.Сениор); до теорий платы за организацию (М. Маршалл); теории платы за риск (Ф. Найта); теории дохода новатора (Й. Шумпетера). Именно так в современной экономической литературе, особенно на микроуровне, рассматривается сущность бухгалтерской прибыли, которая считается составной частью экономической прибыли. В этом случае при нулевом значении экономической прибыли предприятие получает только бухгалтерскую прибыль, которую собственник в соответствии с теоретическими постулатами классической и неоклассической теорий считает вознаграждением за свои предпринимательские способности. Последнее вытекает из известного алгоритма подсчета экономической прибыли, которая равна итогу вычитания из общего (валового) дохода не только явных (бухгалтерских), но и неявных (экономических) издержек фирмы, т.е. упущенной доход от альтернативного использования собственных средств, а также минимальная (нормальная) прибыль, которая удерживает собственника в отрасли.

По сути дела в неолиберальной экономической теории издержками считаются все платежи, включая нормальную экономическую прибыль от продажи товарной массы и услуг. Она представляет собой разность между выручкой от реализации и вмененными издержками на ресурсы, задействованными в данную производственную деятельность, и если вмененные издержки превосходят выручку, то мы начинаем говорить об убытках предприятия. Полное покрытие вмененных затрат (отсутствие экономической прибыли) считается удовлетворительным финансово-экономическим результатом, поскольку задействованные ресурсы приносят выгоду, по крайней мере не меньшую, чем они бы приносили в рамках альтернативного потребления. Экономическая прибыль представляет собой остаток после вычитания из выручки издержек утраченных возможностей, а именно: себестоимости продукции, ренты и нормальной прибыли, которая, в свою очередь, является частью вмененных издержек (неявные вмененные издержки), учитываемые в составе бухгалтерской прибыли.

В том случае если бизнес-единица в результате своей деятельности полностью покрывает свои вмененные издержки, то это свидетельствует о максимальной эффективности используемых ресурсов. Если же экономическая прибыль равна издержкам, то указанная ситуация показывает что, используемые ресурсы приносят выгоду не в меньшем объеме, чем они приносили бы, если бы задействовали наилучший альтернативный путь. Наличие положительной экономической прибыли при использовании вводимых в воспроизводственный процесс факторов и ресурсов производственного характера указывает на то, что выгода здесь превосходит ту, которую предприятие могло бы получить, если бы потребляло эти ресурсы, иным наилучшим способом. Именно с этих позиций, с позиций сверхприбылей следует рассматривать экономическую прибыль. Ее основу составляют дополнительные доходы, получаемые в результате использования технологий «ноу-хау», лучших организаций (или эксплуатации труда), более выгодных природно-климатических условий (например, абсолютная рента).[3] В условиях неолиберальной экономической теории экономическая прибыль и ее наличие является важнейшим показателем общей финансово-экономической эффективности, поскольку превышение бухгалтерской прибыли над неявными издержками свидетельствует об исключительно правильном, может быть единственно верном, выборе финансово-хозяйственной стратегии деятельности предприятия. Чем больше разность между двумя указанными показателями, тем более рационально построен бизнес-процесс, поскольку вмененные (неявные), издержки отражают издержки иной альтернативы, которая заменяется более предпочтительной. Они всегда представляют дополнительные затраты отнесенные на объект учета, несмотря на отсутствие фактической операции-основания, опирающийся на первичную бухгалтерскую документацию. Вмененные затраты состоят из так называемой упущенной прибыли, издержек риска, амортизацию по уже списанным объектам основных средств, проценте на капитал и других калькуляционных расходов [4]. Правда, относить калькуляционные расходы целиком в группу вмененных расходов, поскольку они состоят из двух больших

групп. Первую группу составляют издержки не связанные с потреблением ресурсов в данном отчетном периоде и направленные на возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия. Кроме этого, в состав калькуляционных расходов включаются затраты, которые в рамках классического бухгалтерского и налогового учета нельзя включать в себестоимость продукции, работ и услуг, равно как и в налоговые вычеты из полученного дохода при определении налогооблагаемой прибыли.

Наиболее значимыми из данной группы расходов следует считать учет процентов на капитал вложенный в бизнес, калькуляцию заработной платы собственника фирмы, арендной платы за пользование принадлежащему собственнику имущества и т. Указанные затраты, как правило, не отражаются и первичной документацией, а следовательно, и не показываются в бухгалтерском учете расходов на производство. Однако, для успешного ведения бизнеса, объективного представления процессов ценообразования и оценки реальных бизнес-процессов, указанную группу калькуляционных расходов также необходимо описывать в управленческой бухгалтерии.

В рамках финансового учета отражению подлежат лишь фактически выплаченные проценты при использовании заемных средств. При оценке же экономической прибыли необходимо принимать во внимание затраты формируемые за счет как собственных, так и заемных источников с исчислением процентов не только по привлеченным, но и собственным средствам. Управленческий учет позволяет включать упущенную выгоду в состав вмененных (неявных) экономических затрат для осуществления сравнительных прогнозных оценок эффективности отдельных сценариев экономического развития [5]. Чаще всего при определении величины калькуляционного процента в качестве базы расчета принимают стоимость производственно-необходимого капитала, который не включает объекты непроизводственного назначения, а также неиспользуемую часть объектов и средств производственного назначения. В итоге, в качестве расчетной базы используются основные и оборотные средства представляющие собственный капитал. Дискуссионным остаются и вопросы по оценке основного и оборотного капитала.

Наиболее простым вариантом исчисления процента на практике считается расчет по средней стоимости оборотного капитала, прежде всего из-за несложности расчетов и возможности считать сумму калькуляционных процентов постоянными расходами. Если же использовать остаточную стоимость то затраты на единицу продукции при совершенно одинаковых условиях производства систематически уменьшаются и по своему характеру трансформируются в переменные.

В целом, необходимо признать выводы, указывающие на неоднозначность понятия прибыли, поскольку она имеет разный спектр, каждый из которых строго соответствует строго определенной цели. В собственно методологическом плане это означает необходимость широкого использования различных вариан-

тов классификационных признаков. Теоретически количество отчетов должно быть соразмерно с количеством классификационных признаков.

ЛИТЕРАТУРА

1. Шумпетер, Й. Ирвинг Фишер (1867 – 1947) / Й Шумпетер // Десять великих экономистов от Маркса до Кейнса : пер. с англ. / Й Шумпетер. – М. : Институт Гайдара, 2011. – Гл. 8. – С. 306–327.
2. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета : квалитетический учебник / В.И. Ткач [и др.]. – Ростов н/Д : Изд-во РГСУ, 2013.
3. Коробейников, И.О. Проблемы формирования современной концепции стратегического учета / И.О. Коробейников, И.А. Арташина, Ю.Н. Жулькова // Управленческий учет. – 2014. – № 9.
4. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч. – М. : Финансы и статистика, 2002.
5. Белоусов, А.И. Адаптационные возможности современного бухгалтерского учета / А.И. Белоусов, Л.В. Близно // Учет, анализ и аудит. – 2014 – № 1.

ЭВОЛЮЦИЯ ТРЕБОВАНИЙ К СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

С.М. Бычкова, д-р экон. наук, проф.

*ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный аграрный университет»,
Россия;*

Е.А. Жидкова, канд. экон. наук, доц.

*ФГБОУ ВО «Кемеровский технологический институт пищевой промышленности»,
Россия*

Исследование развития контроллинга поможет проникнуть в суть изучаемых аспектов, определить предпосылку их появления и развития, а также обосновать содержание категорий.

Конец XIX – начало XX века связаны с переворотом в науке и технике. Научно-техническая революция вызвала значительный рост промышленного производства и совершенствование системы управления им. В связи с чем возросла и потребность в массовом использовании высококвалифицированных кадров во всех отраслях науки, техники и производства. Контроллинг начал активно развиваться лишь на этом этапе промышленной революции.

Основа любой науки – это эвентуальность объективного описания явлений. Управленческая мысль с XX века делает особый акцент на трансформацию контроллинга в науку.

Первый интерес к рассмотрению менеджмента как науки управления был отмечен в 1911 г., когда американский инженер Ф. Тейлор возглавил движение научного управления (получило название в дальнейшем «школа научного управления»), которое определялось через знания, используемые в процессе труда, его

организации. В границах теории научного направления Ф.Тейлором была обоснована концепция разделения труда. В своей работе "Principles of Scientific Management" («Принципы научного управления»), которая признана началом управления наукой и самостоятельной областью исследований, указывал, что «...наилучшая организация труда представляет собой настоящую науку, опирающуюся на ясно определенные законы, правила и принципы, как на свой фундамент» [5]. Таким образом, управленческие знания, вырабатываемые менеджерами, определяют организацию деятельности исполнителей, в конечном итоге – ее результат.

Представитель классической школы управления (административной) А. Файоль одним из первых предложил рассматривать управленческую деятельность в качестве самостоятельного объекта исследования в своей работе "Общее и промышленное управление" (1916 г.). В ней он универсализировал управленческий опыт и сформировал логически стройную систематическую теорию менеджмента. В другой работе «Административная теория государства», которая была опубликована в 1923 году, он впервые обозначил проблему организованного обучения менеджменту.

Основными детерминантами представленных школ являлись организационные вопросы управления.

В эволюционном продвижении заметным событием была разработка концепции *tableau de bord* во Франции, первое упоминание о которой относилось к 1932 г. В соответствии с устоявшимся толкованием, *tableau de bord* рассматривалась как инструмент управления, который предназначался, в первую очередь, для потребностей высшего управленческого звена. Его роль сводилась к помощи высшему руководству оперативно получать общее представление о деятельности (операциях) компании и состоянии среды, в которой эта деятельность осуществляется [6]. В современной трактовке *tableau de bord* является как бы общей моделью функционирования бизнеса как системы.

В 1954 г. П. Друкер предложил концепцию Управления по целям *Management by Objectives* (MBO) (методику постановки SMART-целей), содержащую в себе 5 критериев постановки целей: конкретную, измеримую, достижимую, реалистичную, определенную по времени. Несмотря на то, что эффективность методики невысока, она задавала вектор движения в определенном направлении: определение целей для каждого сотрудника и последующее концентрирование его деятельности относительно поставленных задач.

Начиная с 1960 г. в результате научно-технической революции индустриальное общество трансформируется в постиндустриальное общество, которое характеризуется формированием в передовых странах экономики знаний и значительным увеличением информации в жизни общества. На этот период приходится наиболее интенсивное развитие общей теории систем.

В 1960-1970 гг. получило развитие «стратегическое планирование» (*strategic planning*) и применялось в той или иной мере всеми преуспевающими фирмами промышленно развитых стран.

Принципы стратегического управления в отечественной практике получили распространение в виде программно-целевого метода в 1980-х гг. В частности, в ГОСТ 24525.0-80 «Управление производственным объединением и промышленным предприятием», который был утвержден в 1980 г., были выделены целевые подсистемы системы управления:

- управление выполнением плана производства и поставок продукции;
- управление качеством продукции;
- управление ресурсами;
- управление развитием производства;
- управление социальным развитием коллектива;
- управление охраной окружающей среды.

Приведенный перечень управляемых форматов экономического субъекта, характеризуя специфику хозяйствования в условиях планово-административной экономики, в то же время отражает в соответствии с современными концепциями стратегического управления системный подход к рассмотрению широкого охвата направлений хозяйственной деятельности экономического субъекта.

В 1992 г. Р. Каплан и Д. Норт развили концепцию МВО и разработали новый подход к стратегическому управлению Balanced Scorecard, известная как сбалансированная система показателей (BSC).

Альтернативой концепции контроллинга является концепция реинжиниринга. В книге «Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе» (1993 г.) М. Хаммер и Д. Чампи развили обоснование необходимости коренных изменений существующей парадигмы управления. Авторы утверждали, что в новой экономике (постиндустриальной) запросы клиентов получают приоритет, конкуренция усиливается, и постоянные изменения являются нормальными для ведения бизнеса. С точки зрения реорганизации системы управления реализация принципов реинжиниринга предполагает замену иерархического функционального принципа управления на межфункциональный, то есть процессно-ориентированный способ организации управленческой деятельности.

Переход от индустриальной эпохи к постиндустриальной, в последующем к информационной эпохе связан с изменением статуса знания, а также с универсализацией технологий. Эти процессы неразрывно связаны с экономикой и системой образования.

В последние годы в России тема контроллинга становится одной из самых популярных при построении систем управления и, потому, не имеющей точных границ [3]. Контроллинг является неотъемлемой частью современной системы управления компанией.

В содержании термина «система» присутствует определенная двойственность. С одной стороны, он употребляется для определения некоторого реально существующего явления, а с другой – как метод изучения и представления этого явления. В зависимости от направленности (вида) значение данного термина существенно варьируется. Так, в обобщающем плане понятие «система» (от греч. *sysntema* – целое – составленное из частей; соединение) означает множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих оп-

ределенную целостность, единство. Под системой понимается относительно обособленная и относительно устойчивая в пространстве и времени часть окружающего мира (рассматриваемого как системо-содержащее пространство), характеризующаяся внешней целостностью и внутренним многообразием [2].

В свою очередь экономическая система представляет собой исторически возникшую или установленную, действующую в стране совокупность принципов, правил, законодательно закрепленных норм, определяющих форму и содержание основных экономических отношений, возникающих в процессе производства, распределения, обмена и потребления экономического продукта [3]. Предметной областью управления является отдельная экономическая система или отдельный экономический процесс.

С точки зрения системы управления контроллинг является задачей менеджмента [1]. Контроллинг как инструмент управления в условиях функционирования экономических субъектов в рыночной среде следует рассматривать как непрерывный процесс принятия управленческих решений, который должен вписываться в формирующуюся, развивающуюся, усложняющуюся систему управления.

Контроллинг связан с управленческой деятельностью. Это подразумевает его мышление и все принимаемые решения, ориентированные на достижение целевых показателей. При этом центральная роль отводится деятельности по сценарному прогнозированию и планированию (международный термин: «calculative practices»), а также контролю и регулированию. Это справедливо как в отношении каждого отдельного управленческого решения, так и процесса управления экономического субъекта в целом.

Современные экономические условия создают новые предпосылки для дальнейшего развития контроллинга как части системы управления. При этом изменения контроллинга должны эволюционировать в направлении повышения децентрализации, самоорганизации, самоконтроля, самоуправления

На настоящий момент состояние отечественного бизнеса и, как следствие, управление им бросает вызов науке, подвергает сомнению ее возможности, и формирование новой парадигмы будет являться ответом на него.

ЛИТЕРАТУРА

1. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners ; пер. с нем. – Изд.3-е. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.
2. Клейнер, Г.Б. Системная парадигма и системный менеджмент / Г.Б. Клейнер // Российский журнал менеджмента. – 2008. – Т. 6, № 3. – С.27–50.
3. Кудинов, А.А. Контроллинг как инструмент стратегической навигации / А.А. Кудинов, Э.У. Телерман // Контроллинг. – 2005. – № 16. – С. 34–42.
4. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2006.

5. Тейлор, Ф. Принципы научного менеджмента / Ф. Тейлор ; пер. с англ. А.И. Зак. – М. : Контроллинг, 1991. – 104 с.
6. Malo, J.L. Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilite a la francaise / J.L. Malo // In melanges en l'honneur du professeur Claude Perochon. Paris. – 1995. – P. 357–376.

ПОЧЕМУ ЛУКА ПАЧОЛИ СЧИТАЛ ВЕНЕЦИАНСКИЙ МЕТОД БУХГАЛТЕРИИ САМЫМ ПРЕДПОЧТИТЕЛЬНЫМ

М.М. Гурская, канд. экон. наук, доц.

ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет», Россия

В Главе 1 трактата Луки Пачоли «О счетах и записях» сказано: «Мы изучим венецианский метод, который предпочтительнее всех других методов записи и с помощью которого можно будет ориентироваться во всех случаях» [4, с. 21]. Вопрос, что Пачоли понимал под *венецианским методом*, всегда вызывал споры у исследователей. Одни комментаторы утверждают, что «отец бухгалтерии» под венецианским методом рассматривал *организацию учета по старой итальянской форме*, в основе которой лежит применение двойной записи. По всей вероятности, такой подход пришел из конца XIX в., когда господствовало мнение, согласно которому Пачоли воспринимался как автор первого печатного труда о двойной бухгалтерии, а как непосредственный ее создатель. В дальнейшем многие исследователи трактовали форму ведения учета как его метод.

Другие авторы не соглашались с мнением Пачоли. Они не видят преимуществ *венецианской* формы организации учета, пропагандируемой в трактате, над двумя другими (*ранне-тосканская (флорентийская)* и *генуэзская*), доминирующими в средневековой Италии. Я. Лемаршанн и Ж. Ришар называют их *моделями* и усматривают в них существенные различия в части бухгалтерской идеологии. «Когда противопоставляются флорентийская и венецианская учетные модели, противопоставляются зарождающаяся динамическая флорентийская модель старой венецианской модели бухгалтерии (которую можно рассматривать как предвестницу статической бухгалтерии)» [5, с. 66].

И, здесь, конечно, вступают красноречивые аргументы, заимствованные у Р. де Рувера, который писал: «Признаком высокого технического уровня учета служит наличие в Главной книге Фаролфи ясного примера заранее оплаченной ренты за аренду дома, которая правильно рассматривалась как предстоящие расходы. Так, во всяком случае, поступили с суммой в 16 фунтов в валюте турнуа, уплаченной за четыре года вперед за аренду дома. В конце первого года 4 фунта были списаны на текущие расходы, а сальдо в 12 фунтов было оставлено в книгах как расходы будущих лет, подлежащие погашению в дальнейшем. Тот же порядок учета был применен и к предварительно внесенной ренте за аренду магазина» [6, с. 18].

«Аналогичную статью содержал и баланс компании Датини из Флоренции за 1399 г.» [6, с. 39]. «Кроме того, на счете «Прибыли и убытки» компании Датини в числе расходов имеет место статья «Амортизация» [6, с. 41]. В то же время «еще большее число резервов и запасов по неоплаченным расходам можно обнаружить в книгах банка Медичи. Таким образом, образование этих резервов должно рассматриваться как обычная практика задолго до появления трактата Луки Пачиоло» [6, с. 42].

Учитывая, что все приведенные примеры нами проверены на реальных архивных данных из средневековых бухгалтерских книг, можно несколько возразить Ж. Ришару, явному приверженцу динамического взгляда на флорентийскую бухгалтерию. Если Рувер оставил методологические аспекты амортизации без внимания, ограничившись только констатацией наличия статьи в разделе «Дебитор» счета «Убытки и прибыли», то Ришар высказывает статический взгляд на понимание средневековой амортизации, разделяя мнение многих, что понятие «амортизация» заключалось в отражении обесценения долгосрочных активов, т.е. под амортизацией понимался расход имущества, величина которого определялась путем периодически проводимых инвентаризаций, то есть разница между стоимостью объекта при текущей и предшествующей оценках, или, как опрометчиво утверждает Ж. Ришар, «любая частичная потеря стоимости имущества в результате того, что стоимость его фиктивной ликвидации при текущей инвентаризации меньше стоимости, полученной в процессе инвентаризации предыдущей» [5, с. 54].

В работах [2, с. 62–67; 3, с. 50–54] убедительно аргументированно, что Рувер, работавший с балансом и счетом «Убытки и прибыли» в Барселоне (1397 – 1399 гг.), не усмотрел один из ранних примеров начисления амортизации линейным методом. Кроме того, амортизацию методом постоянных сумм начисляли и в компании Франческо дель Бене (1318 – 1324 гг.) и в филиале компании Джованни Фаролфи в Провансе (1299 – 1300 гг.).

Высоко оценивая бухгалтерию Флоренции того времени, Р. де Рувер писал: «Конечно, они не продвинулись так далеко, как это сделали мы в настоящее время, и были даже далеки от понимания всех потенциальных возможностей двойной бухгалтерии. Тем не менее, они создали зачатки калькуляции себестоимости, ввели принцип резервирования и такие способы регулировки конечных результатов, как статьи по начислению процентов и отложенным платежам. Они обратили также внимание на необходимость ревизии баланса; лишь в области анализа финансовой отчетности в средневековье было сделано очень мало» [6, с. 16].

Таким образом, можно утверждать, что Пачоли не был знаком с учетными идеологиями, господствующими в средневековой Италии за сто и двести лет до создания трактата. В его труде нет упоминаний об амортизации, отложенных расходах, резервировании из прибыли. О распределении прибыли не может быть и речи, т.к. он описал не компанию, а индивидуальное предприятие (единоличное предприятие), которое держится на принципах Главы 22 трактата, в которой

все личные расходы купца покрываются за счет магазина наряду с торговыми издержками: «Ты не можешь обойтись без записи обычных домашних расходов, т. е. затрат на покупку зерна, вина, дров, масла, соли, мяса, обуви, шляп, платьев, курток, чулок, на работу портных, на чаевые, на подарки, на парикмахеров, булочников, водовозов, прачек, на кухонную утварь, вазы, стаканы, стекло, ведра, ушаты, бочки и пр. Иногда на подобные вещи открывают отдельный счет, чтобы сразу можно было увидеть понесенные затраты... Счет домашних расходов следует вести так же, как счет торговых расходов. По мере того как ты делаешь большие расходы, изо дня в день записывай их в своих книгах. Это затраты на покупку зерна, вин, дров и т. д., по которым многие обычно ведут отдельные счета, чтобы в конце года или периодически можно было легко узнавать, сколько израсходовано. Для незначительных расходов, какими могут быть покупки в розницу, например, мяса или рыбы, затраты на парикмахерскую, на водный городской транспорт и т.п., обычно берут из кассы один или два дуката, кладут в мешочек для мелких расходов и тратят их по мере необходимости, потому что невозможно учитывать каждую из таких затрат отдельно. Затем при желании к этим домашним расходам можешь добавлять какие бы то ни было непредвиденные, например, расходы на развлечения: стрельбу из лука или арбалета, или на другие игры; убытки не от дела, вследствие утери или кражи у тебя товаров или денег, или их потеря в море или при пожаре» [4, с. 75].

Так, почему, несмотря на все отмеченные недостатки или, даже можно сказать, отставание венецианской модели учета, Лука Пачоли считает данную систему организации учета самой предпочтительной? Зачастую исследователи видели преимущество венецианского метода в удобстве применяемой формы бухгалтерского регистра с симметрично расположенными дебетом и кредитом, контрольным балансом каждого счета при выводе переносимого сальдо. Однако дело не только в этом.

Чтобы ответить на этот вопрос попытаемся выявить недостатки всех систем учета, имеющих место до XV в., независимо от местонахождения субъекта учета:

- ни хозяев компаний (тем более индивидуальных предприятий), да и самих лиц, ответственных за ведение учета, не интересовали вопросы развития методик и организации ведения учета. Для них на первый план выдвигался финансовый результат;

- пробный баланс в большинстве случаев выполнял информационную функцию, и не осуществлял функцию контроля: выявленные расхождения между итогами дебетовых и кредитовых сальдо далеко не всегда устранялись;

- в учете господствовал принцип приближенности; зачастую имели незначительные несоответствия между данными Мемориала и учетных книг, в суммах корреспондирующих записей;

- полностью отсутствовал контроль правильности разности данных на счета, выявленные разницы или списывались на убытки, или прибыли, или вообще игнорировались;

- первичная оправдательная документация применялась далеко не всегда;
- система последовательной хронологической записи или вообще отсутствовала, или не существовало даже никаких примитивных правил (об арифметическом контроле даже не могло быть мысли) проверки соответствия данных системной записи (в регистрах) данным хронологической записи (первичных регистрах).

Теперь посмотрим на важные события, которые произошли в бухгалтерском деле в Венеции. В государственном архиве Венеции хранятся, Журнал и Главная книга, которые принадлежали купцу Андреа Барбариго (Andrea Barbarigo), которые велись с 2 января 1430 г. Об этом событии в свое время писали Ф. Беста [7], А. Мартинелли [8], Т. Дзерби [10].

Как пишет самый авторитетный американский исследователь истории бухгалтерии до эпохи Пачоли Алваро Мартинелли: «Эти две книги первые из длинного ряда журналов и книг, датируемых с 1430 г. по 1582 г., и они показывают, что в двойной бухгалтерии в Венеции был продвинутый метод, используемый во всех уровнях бизнеса. Они представляют собой самый ранний пример торговой двойной бухгалтерии, который можно найти в Государственном архиве Венеции и, вместе с Главной книгой Джакомо Бадоев (Giacomo Badoer) (1436 – 1439 гг.) они демонстрируют зрелость, достигнутую двойной бухгалтерией к началу пятнадцатого века. Кроме того, Андреа Барбариго дает нам один из самых ранних примеров использования Журнала двойной записи совместно с Главной книгой.

Техника, заложенная в этом журнале, то же самое, что более чем столетие позже (в 1543 г.) было объяснено Яном Импином в *Nieuwe Instructie*. Благодаря этой книге, и ее французскому (1543 г.) и английскому переводу (1547 г.), двойная бухгалтерия стала известна по всей Европе как «итальянский метод» [8, с. 867–868].

Двойная бухгалтерия, как комплексный метод, может быть применена посредством использования только Главной книги, вследствие чего, и это не удивительно, что журнал не представлял лицо бухгалтерии в течение тринадцатого и четырнадцатого веков. Но, безусловно, даже если это не было необходимым, Журнал имел определенные преимущества, поскольку гарантирует стабильное ведение учета, так как гораздо упростил регистрацию записей в Главной книге, а бухгалтер получил возможность видеть последовательность свершенных фактов хозяйственной жизни.

Журнал или *zognal*, как его называли в Венеции, в котором факты о компании были зарегистрированы в хронологическом порядке, в первой половине пятнадцатого века имел стандартную форму. В отличие от Журнала Луки Пачоли, в который заносился начальный (входящий) инвентарь (основа для формирования счета капитала), записи открытия и закрытия счетов в начале и конце периода в Журнал не вносились. Регистрации подлежали только текущие хозяйственные операции, стоимостная оценка которых предназначалась для записи од-

ним раз в дебет и один раз в кредит корреспондирующих счетов. Использование комплексных (объединенных) записей в журнале не предполагалось, так как они были в то время неизвестны, все записи были простыми.

Записи в Журнале не нумеровались, перекрестные ссылки в Главной книге распознавались по датам операций. Записям по дебету предшествовал предлог «Пер» или «От», а кредитовым записям предлог «А» или «Кому». Записи в Журнале были разделены на каждой странице на две основные колонки, одна для описания операции, а другая для суммы. Позже, для того, чтобы упростить перенос записей в книгу и сделать связи между двумя основными книгами строже, номера страниц книге также записывались в Журнале, таким образом, в журнале был добавлен новый столбец слева от элементов, из которого каждый счет, который был дебетован или кредитован, можно было немедленно проследить правильность страницы в книге.

Каждая запись была отделена от предыдущей записи горизонтальной линией; дата регистрировалась первой в параграфе, объясняя природу операции, а затем на верхней части каждого параграфа, иногда между двумя горизонтальными линиями. В начале первой страницы, а иногда и на каждой странице была записана дата. В первой колонке слева бухгалтер записал для каждой статьи в журнале два номера, в которых указаны страницы Главной книги, где расположены два счета, один дебетуется, а другой кредитруется на ту же сумму.

Два номера отображаются в виде дроби: в числителе указан номер страницы главной книги, где расположен дебетуемый счет, а знаменатель указывает на номер страницы, на которой расположен кредитруемый счет. Во второй колонке бухгалтер записал дату, название дебетуемого и кредитруемого счетов и короткое описание операции. Третья колонка была зарезервирована для сумм, Записи журнала, которые были перенесены в Главной книге, были отмечены поперечными линиями или двумя линиями, одной слева и другой справа, что показывало, что одна или обе записи размещены в Главной книге. Формирование контрольной суммы по всему Журналу (суммарный итог хронологической записи) не выполнялось, поскольку данный методический прием не был знаком.

Таким образом, первый и важнейший вклад Венеции в развитие двойной бухгалтерии состоял в введении Журнала – регистра хронологической записи.

Не менее важен вклад самого Луки Пачоли в обеспечение достоверности учетных данных при их переносе из Журнала в Главную книгу. В главе 32 он предлагает способ проверки, который сегодня изначально вызывает улыбку: «Чтобы хорошо провести эту работу, требуется величайшая тщательность и организованность. Ты должен следовать такому методу. Прежде всего, постарайся взять себе помощника, потому что одному тебе будет трудно справиться. Для большей надежности дай ему в руки Журнал, а сам возьми Главную книгу. Затем скажи ему, чтобы он начинал с первой статьи Журнала и называл тебе номера листов Главной книги, на которых записаны счета, сначала дебетуемый, потом кредитруемый. Ты найдешь указанный им лист, помощник прочитает тебе статью

по Журналу, а ты проверишь, соответствует ли содержание и сумма тому, что записано в Главной книге. Если ты видишь, что все сходится, отметишь эту статью галочкой, точкой или другим знаком на свое усмотрение, который поставишь над обозначением лир (буква L) или в каком-либо другом хорошо видимом месте.

Скажи своему помощнику, чтобы он поставил в Журнале у той же статьи такой же знак, что поставил ты в книге, будь то галочка или какой-то другой знак по обычаю ваших мест. Особо проследи за тем, чтобы ни он без тебя, ни ты без него не отметили ни одной статьи, иначе могут возникнуть серьезные ошибки, потому что если статья отмечена, значит, она проверена и точна» [4, с. 95].

Подводя итог, отметим, что, не смотря на отставание Венеции в части ориентации на динамическую идеологию учета (отсутствие резервов из прибыли, отложенных расходов, амортизации и т.п.), ее можно признать лидером в части стремления достижения достоверности учетных данных за счет контроля процесса переноса данных из Журнала в Главную книгу. В этой части нельзя не согласиться с Пачоли, признавая венецианский метод самым предпочтительным.

ЛИТЕРАТУРА

1. Куттер, М.И. История двойной бухгалтерии: двойная запись / М.И. Куттер, М.М. Гурская, К.М. Кутер // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 17. – С. 46–55.
2. Куттер, М.И. Первый опыт расчета амортизации в системе двойной бухгалтерии / М.И. Куттер, А.Э. Делиболтоян // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 25. – С. 62–67.
3. Куттер, М.И. Самая ранняя запись по амортизации на счетах двойной бухгалтерии / М.И. Куттер, А.Э. Делиболтоян // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 48. – С. 50–54.
4. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. проф. М.И. Кутера. – М. : Финансы и статистика; Краснодар : Просвещение – Юг, 2009. – 308 с.
5. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
6. Рувер, де Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958. – 68 с.
7. Besta, F. La Ragioneria, Venice, 1891–1910, quoted from the Milan edition of 1916 / F. Besta.
8. Martinelli, A. The origination and evolution of double-entry of bookkeeping to 1440. ProQuest Dissertations and Theses / A. Martinelli. – 1974.
9. Roover, de. R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants / R. de. Roover, A.C. Littleton, B.S. Yamey // Studies in the History of Accounting. – 1956. – P. 114–174.
10. Zerbi, T. Le Origini della partita doppia: Gestioni aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV / T. Zerbi. – Milan : Marzorati, 1952.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СОВРЕМЕННОЙ БИЗНЕС-СРЕДЕ: ПРОБЛЕМА ТЕРМИНОЛОГИЧЕСКОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ

В.В. Ковалев, д-р экон. наук, проф.

Санкт-Петербургский государственный университет, Россия

Инвестиционная привлекательность бизнес-среды определяется многими факторами, условиями, традициями, явно объявленными и неявно подразумеваемыми ограничениями и др. В числе факторов, имеющих (вне всякого сомнения!) ключевое значение, – (а) *правовая определенность условий ведения бизнеса* (включая временную стабильность регулятивов) и (б) *взаимное доверие участников*. Первый фактор поддается безусловной формализации; с течением времени он стабилизируется и достигает (по структуре и содержанию) некоего условного оптимума, принимаемого участниками бизнес-среды в качестве приемлемого варианта идеальной модели правового обеспечения, формально возможной, но недостижимой в принципе в условиях сформировавшейся политико-экономической среды, традиций, уровня развития культуры бизнес-отношений и др. Что касается второго фактора, то его позитивное (негативное) влияние в немалой степени предопределяется уровнем информационной насыщенности бизнес-среды, подразумевающей не только и не столько объемность данных, потенциально несущих информацию, сколько их достаточную открытость, равнодоступность и транспарентность (т. е. понимаемость, интерпретируемость). Источников данных много, однако основным информационным ресурсом является все же публичная финансовая (бухгалтерская) отчетность; причины очевидны: наличие объявленных правил ее составления, потенциальная верифицируемость, подтверждаемость профессионалами (аудиторами) качества отчетности (в смысле приемлемого и достаточного уровня достоверности публикуемых данных).

К сожалению, реалии далеки от идеала. Так, проведенный в 2008 г. специалистами Института экономики переходного периода опрос менеджеров 710 предприятий показал, что 25 % предприятий искажают отчетность (не исключено, что приведенные данные слишком оптимистичны, т.е. доля таких предприятий на самом деле гораздо выше). Но если доля относительно достоверных данных столь высока, можно ли доверять бухгалтерской отчетности как средству коммуникации? Косвенным подтверждением правомерности такого вопроса является то обстоятельство, что по официальной статистике доля формально убыточных фирм в России в последние годы не опускается ниже 25 % (2014 г. – 28,1 %; 2013 г. – 26,8 %; 2012 г. – 25,9 %). Возникает вопрос – эта убыточность реальна или виртуальна? Осознание и, к сожалению, принятие бизнес-сообществом самого факта не только допустимости, но и неизбежности потенциальной искажаемости отчетных данных как раз и приводит к ситуации, описываемой сентенцией: *никто никому не верит*. Можно упомянуть и о других осложняющих обстоятельствах, в числе которых проблемы правового нигилизма, нередко имеющая место недостаточная финансовая грамотность участников

бизнес-среды, проблемы терминологического характера, понятийного аппарата, представлений отчетных данных, алгоритмов их формирования и др. (подчеркнем, что в данном случае мы не касаемся причин политического и общеэкономического характера, таких как кризис в отношениях с Западом, неоптимальная структура экономики, ставшая уже печальной традицией работа по «серым» схемам и др.).

В докладе мы сконцентрируемся прежде всего на проблеме терминологической неопределенности (двусмысленности), с очевидностью проявляющейся в последние годы и в немалой степени способствующей нарастанию негативных ощущений в отношении доверия к публичной отчетности. Это недоверие проявляется на разных уровнях общения: {фирма – государство}, {фирма 1 – фирма 2}, {экономист – бухгалтер}, {ученый-теоретик – практикующий экономист} и др. Как следствие – нарастание рисков ведения бизнеса и увеличение затрат на их преодоление. На первый взгляд, проблема терминологии не является критической. Однако практика свидетельствует о другом. Дело в том, что проходящий в течение последних 20 лет процесс перевода экономики и хозяйственного механизма на рыночные рельсы с неизбежностью знаменовался появлением десятков новых терминов с непонятным содержанием, применяемых в разных контекстах и потенциально являющихся причиной возможных недоразумений. Причины возникающих двусмысленностей множественны (помимо банальной небрежности): (1) формальное принятие категорий и понятий рыночной экономики, полного аналога которых ранее в отечественной науке и практике не было; (2) изменения в сущностном наполнении и/или методологии расчета традиционных мер; (3) заимствование понятий из смежных областей; (4) введение нового понятия (индикатора) без экономического обоснования и указания алгоритма расчета, адекватного информационного обеспечения и значимости; (5) термины в наспех принятых регулятивах (в том числе в законах).

Для преодоления или, как минимум, нивелирования упомянутой терминологической двусмысленности необходима разумная определенность (однозначность) в контексте рассуждений о: (а) институциональных образованиях; (б) дисциплинах; (в) профессиях; (г) понятиях; (д) используемых оценках; (е) моделях, показателях и алгоритмах; (ж) информационном обеспечении.

Приведем некоторые примеры (в развернутом виде подтверждение сформулированного тезиса будет представлено в докладе). В советское время в программах высшего экономического образования были дисциплины «Анализ хозяйственной деятельности» и «Теория анализа хозяйственной деятельности». В связи (а) с необходимостью определенного сближения учебных планов и программ с западными аналогами и (б) желанием оставить упомянутые дисциплины в планах, повысив некоторым образом уровень научности и значимости упомянутого анализа, стали говорить об экономическом анализе. Произошло, по сути, изменение титула, но не содержания, ибо трактовка понятия «экономический анализ», например, признанными корифеями экономической науки Й. Шумпетером и П. Самуэльсоном абсолютно, просто катастрофически иная. Более того, в

предлагаемом ныне специалистами Финансового университета при Правительстве Российской Федерации проекте типового учебного плана бакалавриата по профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» курс «Теория экономического анализа» (по сути, в трактовке двадцатилетней давности) оставлен, но вместо курса «Экономический анализ» представлена дисциплина «Бизнес-анализ». Сопрягаются ли эти изменения с западными аналогами, с устоявшимися трактовками – большой вопрос. Не менее любопытна ситуация с дисциплиной, посвященной управлению финансами фирмы. Если на Западе существуют два синонимичных понятия «Корпоративные финансы» и «Финансовый менеджмент», то в российских учебных программах и специальной литературе нередко соответствующие дисциплины понимаются как различающиеся.

Что касается собственно учета и отчетности, то здесь ситуация еще более напряженная. Дело в том, что существует очевидная и прокламируемая рядом влиятельных профессоров (в основном, экономистов-теоретиков) тенденция принижения бухгалтерского учета, низведения его до уровня чисто технической процедуры, недостойной включения в разряд научных направлений. Апологеты подобного глубоко ошибочного мнения, вероятно, забыли известное высказывание Т. Гоббса о том, что деньги представляют собой кровеносную систему субъекта (страны, фирмы), а бухгалтерский учет как раз и учит пониманию того, как движутся денежные потоки в фирме, т. е. насколько эффективно функционирует ее кровеносная система. Заметим также, что бухгалтерский учет кардинально изменился в последние десятилетия: в частности, доминанта контрольно-аналитической функции (признаки: предписательность, заданность, инструктивность, определенная типизация оценок и процедур, неприятие риска и др.) сменилась доминантой информационно-советующей функции (акцент на информирование, помощь в принятии решений инвестиционно-финансового характера, вариабельность в оценках и процедурах и др.). Бухгалтерский учет ныне следует трактовать как науку о финансовой модели фирмы, а потому нельзя грамотно и эффективно управлять фирмой, не понимая концептуальных основ учета. Внедрение базовых принципов англо-американской модели бухгалтерского учета (трактовка отчетности как наилучшей финансовой модели фирмы, являющейся поэтому незаменимым средством коммуникации, значимость профессиональных бухгалтерских институтов, неразрывность корпоративных финансов и учета и др.) стал общемировой тенденцией. Если вспомнить, что подавляющее число выпускников программ экономической направленности впоследствии работают в реальной экономике, становится понятным, что акцентирование учебных планов и программ на проблемы микро- и макроэкономики, статистики и эконометрики, сопровождающееся достаточно явным игнорированием дисциплин финансового и учетно-аналитического профиля вряд ли разумно.

Следствием упомянутого игнорирования является нередко имеющее место непонимание участниками бизнес-отношений ключевых идей, понятий и элементов публичной отчетности с последующим принятием необоснованных управленческих решений тактического и стратегического характера. В числе

примеров: разнотрактовка понятия капитал, непонимание идей физической и финансовой природы капитала, неверная трактовка взаимосвязи прибыли отчетного периода, нераспределенной прибыли и дивидендов, формалистский подход к расчету ключевых индикаторов и аналитических коэффициентов, неподкрепленная аргументами критика традиционных бухгалтерских показателей результативности ведения бизнеса и призывы к замене их псевдорыночными суррогатами и др. Наведение определенного порядка в области терминологии, трактовки ключевых категорий, понятий и индикаторов, а также алгоритмов их исчисления является важнейшим фактором подготовки интеллигентных и профессиональных участников бизнес-среды.

Представляется, что высказывание Р. Декарта: «Верно определяйте слова и вы освободите мир от половины недоразумений» – не устарело и поныне.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ковалев, В.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели / В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – Изд. 3-е. – М. : Проспект, 2015. – 1000 с.
2. Ковалев, В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции / В.В. Ковалев // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5, Экономика. – 2013. – Вып. 2. – С. 91–112.
3. Ковалев, В.В. Проблема понятийной неопределенности в прикладной экономике / В.В. Ковалев // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5, Экономика. – 2012. – Вып. 1. – С. 3–19.
4. Ковалев, В.В. Университетское экономическое образование: проблема восприятия знания / В.В. Ковалев // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5, Экономика. – 2011. – Вып. 2. – С. 151–167.

О БАЛАНСАХ ПАЧОЛИ И ТЕХ, ЧТО ИМЕЛИ МЕСТО ДО НЕГО

М.И. Кутер, д-р экон. наук, проф.

М.М. Гурская, канд. экон. наук, доц.

ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет», Россия

В 1494 г. Лука Пачоли описал два метода закрытия и контроля Главной книги. В главе 36 он рассмотрел баланс «Bilancio del Libro» (рисунок 1), который строился на отдельном листе бумаги, «на правую сторону которого переписываются из Главной книги все кредиторы, а на левую все дебиторы, и если сумма стороны дебета равна сумме стороны кредита, значит, Главная книга верна». «...Когда книга окажется заполненной или устареет, и ты захочешь открыть новую, тебе следует поступать так: прежде всего ты должен проверить, есть ли на обложке книги маркировка. Предположим, на ней стоит буква А. В таком случае на обложке новой книги, куда ты хочешь перенести содержание старой, надлежит поставить букву В, потому что все торговые книги идут одна за другой в

алфавитном порядке: А, В и т. д. Затем составь точный и правильный баланс старой книги, как полагается, по двум разделам. Потом из этого баланса перенеси в новую книгу всех дебиторов и всех кредиторов в том порядке, как они идут в балансе, при этом делай отдельные счета по каждому из них и отводи им столько места, сколько считаешь необходимым [5, с. 111].

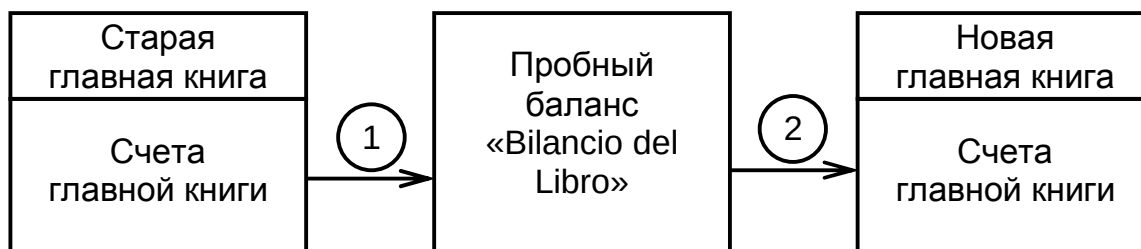


Рисунок 1 – Процедура переноса, описанная Л. Пачоли в главе 36 Трактата: «сначала пробный баланс, потом перенос».

Как видим, процедура закрытия-открытия Главной книги предполагает построение пробного баланса и проверка правильности закрытия старой Главной книги (1), а затем перенос сальдо в новую книгу (2).

В главе 34 приведен другой вариант построения пробного баланса, тоже на отдельных листах (рисунок 2). По замыслу Пачоли, сначала сальдо переносятся из старой книги в новую (1), а потом по старой книге строится пробный баланс.

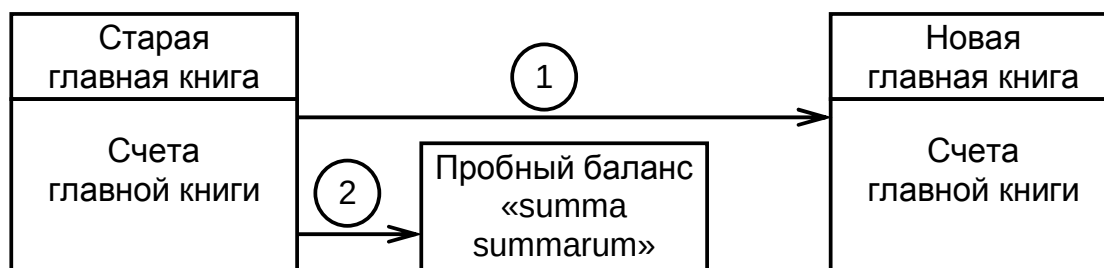


Рисунок 2 – Процедура переноса, описанная Л. Пачоли в главе 34 Трактата: «Пробный баланс строится, когда старая книга закрывается и сальдо перенесены».

«Теперь вся первая Главная книга с ее Журналом и Мемориалом будут закрыты. Чтобы еще больше убедиться в правильности записей в книгах, можно провести контроль их закрытия. Перенеси на лист бумаги все суммы дебета из Главной книги с крестом и занеси их на левую сторону. Затем на правую сторону переписи все суммы кредита. Сложи все суммы по дебету и получишь общий итог, называемый «сумма сумм», сделай то же самое с суммами по кредиту и получишь еще одну «сумму сумм». Первая есть дебетовый общий итог, а вторая – кредитовый. Теперь, если оба общих итога равны, т. е. дебетовый и кредитовый имеют одно и то же значение, ты можешь, согласно рассуждениям, изло-

женным в главе 14, сделать вывод, что твоя Главная книга ведется правильно, и она закрыта. Если же один из общих итогов окажется больше другого, это укажет на то, что в твоей Главной книге есть ошибка...» [5, с. 103]. Такой баланс Пачоли назвал «*summa summarum*».

Сегодня, кажется, все ясно: оба баланса решают одну и ту же задачу, но разными способами. Здесь хотелось бы обратить внимание на одну деталь. Все переводчики трактата, начиная с немецкого ученого Э. Иегера (1876 г.) в главе 32 заостряли внимание на необходимости *изучения* метода переноса сальдо из одной книги в другую. Например, Э.Г. Вальденберг, который в 1893 г. использовал перевод в редакции Э. Иегера, пишет: «Изучив все сказанное выше, следует ознакомиться со способом переноса данных из одной Главной книги в другую, когда первую нужно заменить новой ... Работа эта вместе с последующими действиями называется балансом книги» [6, с. 93]. Такой же перевод у Б.С. Ями [14, с. 81], Джейсбика [10, с. 69], К. Антинори [8, с. 129]. Э. Перагалло предложил несколько иной перевод: «... теперь необходимо *определить метод* переноса информации из одной бухгалтерской книги в другую, когда кто-то хочет поменять бухгалтерскую книгу ... И это действие вместе со следующим называют «балансировка главной книги» (*bilancio del libro*)» [12, с. 390]. Подобный подход вообще упрощает понимание балансов Пачоли: выбери один из вариантов переноса сальдо из одной книги в другую. Далее, Перагалло замечает: «Последнее, кстати, иллюстрирует еще один вариант использования термина «*bilancio del libro*». То количество значений, которыми наделил Пачоли этот термин, и привели к появившейся путанице» [12, с. 390].

Действительно, далеко не все однозначно понимали назначение балансов, предложенных «отцом бухгалтерии». Советские ученые, а далее российские (остальные представители постсоветской науки также не продвинулись дальше нас) в части изучения возникновения и развития двойной бухгалтерии (эпохи Пачоли и до него) находились на стартовых позициях. Даже самый авторитетный ученый в этой направлении профессор Я.В. Соколов, комментируя предыдущие высказывания из главы 32, писал: «Под балансом автор понимает процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги. Впоследствии это положение А.П. Рудановский назовет аксиомой Пачоли» [6, с. 158]. Этому, конечно, можно найти достаточно объяснений и оправданий, но факт остается фактом.

Бесспорно, Пачоли не раскрыл всю полноту практики своего времени. В начале прошлого столетия Фабио Беста описал еще одну средневековую практику построения пробного баланса и переноса сальдо из старой книги в новую, действующую за пятьдесят лет до первого печатного трактата [9, с. 301–309]. «Баланс-счет», как называл его Эдвард Перагалло [12, с. 390], принадлежал компании Андреа Барбариго и был построен в 1434 г. В отличие от балансов Пачоли, которые выносились на отдельные листы бумаги, рассматриваемый баланс располагался внутри закрываемой Главной книги (Беста именовал его «*Conto saldo de' debitori e creditori*», схема построения на рисунке 3) и внешне напоми-

нал обычный счет. Однако у Барбариго был не один баланс, а одновременно два баланса: первый закрывал Главную, а второй открывал новую Главную книгу. Книгу Андреа Барбариго, которая кроме пробного баланса знаменита первой практикой совместного использования с Журналом хронологической записи, подробно описал Алваро Мартинелли [11, с. 867–886].

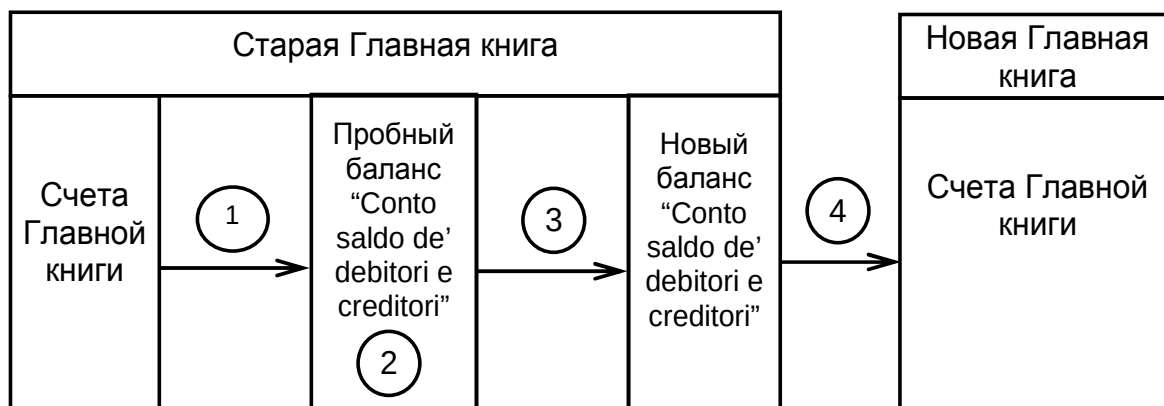


Рисунок 3 – Процедура переноса, имевшая место в компании Андреа Барбариго (1434 г.): «сначала пробный баланс «Conto saldo de' debitori e creditori», потом баланс открытия, и затем перенос сальдо».

Процедура переноса сальдо несколько напоминала методику построения баланса «Bilancio del Libro»: по незакрытым счетам Главной книги строился пробный баланс, а после осуществления контрольной функции строился баланс открытия новой Главной книги, из которого сальдо переносились в новую книгу. Зачастую баланс располагался в середине книги; в начале размещались счета дебиторов и кредиторов (счета баланса), а во второй части книги – счета, относящиеся к счету «Прибыли и убытки». Баланс помещался после счетов баланса. В первом балансе каждая дебетовая и кредитовая запись кроме стоимостной оценки сальдо содержала ссылку на нахождение счета в закрываемой книге, а в втором балансе имелась ссылка на счета в книге, в которую осуществлялся перенос сальдо счета.

И, наконец, о наших находках в архивах Франческо Датини в Прато (Италия). Как известно, в 1956 г. Раймонд де Рувер опубликовал перевод баланса типа «summa summarum» компании Датини в Барселоне на 31 января 1399 г. Пятьдесят лет назад профессор М.И. Кутер, будучи студентом, подверг сомнению достоверность расположения статей в публикации: счета капитала были сгруппированы в самостоятельный раздел, напоминающий современный баланс [7, с. 142–143; 13. 39–40], а не по правилу Пачоли – счета в балансе располагаются в том порядке, в котором они находятся в Главной книге. Чтобы убедиться в своей правоте нами в первую очередь был изучен именно этот баланс, размещенный на отдельных листках бумаги. Далее исследованию подверглись аналогичные балансы двух предшествующих компаний: 1393 – 1395 гг. и 1395 – 1397 гг. [1–4].

В целях углубленного изучения механизма формирования показателей счета «Прибыли и убытки» и баланса были построены логико-аналитические модели каждого учетного комплекса. При моделировании учетной системы за 1393 – 1395 гг. нас ждала сенсационная находка: кроме внешнего баланса на листках в Главной книге оказался внутренний пробный баланс типа «Bilance account», напоминающий баланс «Conto saldo de' debitori e creditori», описанный Фабио Беста. Тщательное изучение баланса на отдельных листках позволило констатировать, что данный архивный экземпляр являлся ничем иным, как финансовой отчетностью. Этому послужили неопровержимые доказательства: документ был сложен конвертом и налицо следы прокола иглой, что говорило о том, что отчетный баланс отправляли по почте; далее, если учетные книги велись по строгим правилам только в римской накопительной арифметике, то отчетность составлялась по ведомственным требованиям и была заполнена в индо-арабских цифрах. Последовательность переоткрытия учетных книг и построения пробного баланса и отчетности представлена на рисунке 4: сначала балансируются счета, по сальдо строится внутренний баланс и выполняется его контрольная функция (1), после чего сальдо переносятся в новую книгу (2), как писал Фабио Беста. И только после этого данные пробного баланса переносятся в отчетный баланс (3). Однако почерковедческая экспертиза записей внутреннего пробного баланса свидетельствует о том, что вся учетная запись, включая координаты счетов в старой и новой книгах, выполнена одновременно. Следовательно, бухгалтер Симоне Беланди одновременно закрывал счета, переносил их сальдо в новую Главную книгу и заполнял пробный баланс. Только потом он выполнял контрольную функцию и строил финансовую балансовую отчетность.

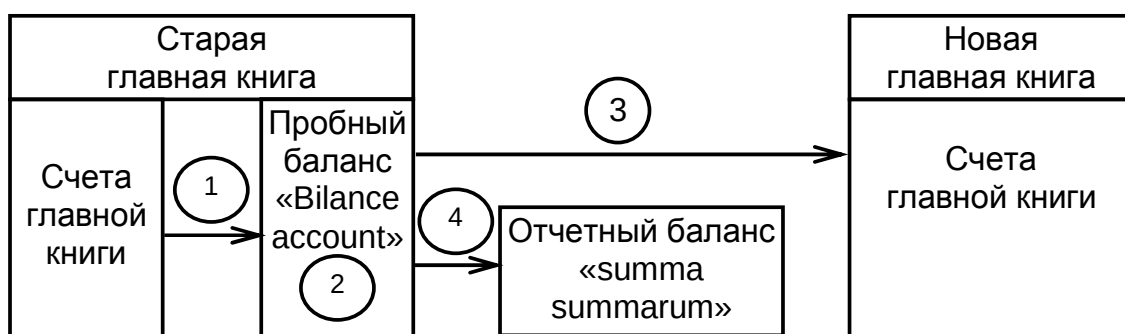


Рисунок 4 – Процедура переноса сальдо, имевшая место в компаниях Датини за 100 лет до трактата: «сначала перенос сальдо и построение внутреннего пробного баланса «Bilance account», затем формирование балансовой отчетности».

И, все-таки, основная сенсация нас ждала в компании Датини в Пизе. Нами обнаружен более ранний пробный баланс, датированный 1394 г. и к нему финансовая отчетность. Кроме того, в 1393 г. бухгалтер построил промежуточный счет «Прибыли и убытки» и промежуточную финансовую балансовую отчетность, не прибегая к внутреннему пробному балансу.

ЛИТЕРАТУРА

1. Кутер, М.И. «Тайна» балансов Луки Пачоли / М.И. Кутер, М.М. Гурская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 46. – С. 50–63.
2. Кутер, М.И. Какую дату считать днем рождения двойной бухгалтерии / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48. – С. 34–43.
3. Кутер М.И. Русский след в изучении средневековых балансов / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 36.
4. Кутер М.И. Уникальная архивная находка, позволяющая строить гипотезы / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 122–133.
5. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. проф. М.И. Кутера. – М. : Финансы и статистика; Краснодар : Просвещение – Юг, 2009. – 308 с.
6. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
7. Рувер, де Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958. – 68 с.
8. Antinori, C. Luca Pacioli. E la Summa de Arithmetica. Dopo 500 anni dalla stampa della 1a edizione (1494–1994). La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scripturis / C. Antinori. – Roma : Istituto poligrafico e zecca dello stato, 1994.
9. Besta, F. La Ragioneria, Venice, 1891–1910, quoted from the Milan edition of 1916 / F. Besta.
10. Geijsbeek, J.B. Lucas Pacioli's Treatise reproduced and translated with reproductions, notes and abstracts from Manzoni, Pietra, Mainardi, Ympyn, Stevin and Dafforne / J.B. Geijsbeek. – Denver, Colorado, 1914. – 182 p.
11. Martinelli, A. The origination and evolution of double-entry of bookkeeping to 1440. ProQuest Dissertations and Theses / A. Martinelli. – 1974.
12. Peragallo, P. Origin of the Trial Balance / P. Peragallo // The Accounting Review. – 1956. – Vol. 31, № 3. P. 389–394
13. Roover, de R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants / R. de Roover, A.C. Littleton, B.S. Yamey // Studies in the History of Accounting. – 1956. – P. 114–174.
14. Yamey, B. Luca Pacioli. Exposition of Double Entry Bookkeeping Venice 1494 / B. Yamey, A. Gebattel. – Venice : Albrizzi Editore, 1994.

ЗЕМСКОЕ И ГОРОДСКОЕ СЧЕТОВОДСТВО В РОССИЙСКОЙ ИМПЕРИИ ВО ВТОРОЙ ПОЛОВИНЕ XIX – НАЧАЛЕ XX ВВ.

Д.А. Львова, канд. экон. наук, доц.

Санкт–Петербургский государственный университет, Россия

Как известно, местное самоуправление было основано в Российской империи в 1864 г. и действовало более 50 лет вплоть до революции 1917 г. «Положение о губернских и уездных земских учреждениях» от 1 января 1864 года учредило земства — для «заведывания делами, относящимися к местным хозяйственным пользам и нуждам каждой Губернии и каждого уезда» [1, с. 2]. Шестью

годами позже, с изданием Городового Положения от 16 июня 1870 года, в форму местного самоуправления были вовлечены города.

Учреждение земств и городских общественных управлений, определение их полномочий и наделение их финансовой и имущественной самостоятельностью, привело к образованию новых субъектов и объектов учета, и, как следствие, образованию новой специальной отрасли счетоводства. Эта отрасль оставила многочисленные, опубликованные в широкой печати свидетельства своей деятельности: инструкции и правила счетоводства в земских управах, материалы губернских съездов и совещаний бухгалтеров земских и городских управ, финансовые отчеты земств и городов и их статистические своды, руководства по бухгалтерии земских и городских учреждений, статьи в специальной бухгалтерской периодике, посвященные общественному счетоводству, публикации в общегражданской печати о проблемах земской бухгалтерии и, наконец, многочисленные литературные свидетельства недостатков финансовой части земств. Весь этот обширный материал не исследован и не описан, а между тем он являет собой первый и пока единственный пример самобытного российского общественного счетоводства.

Бухгалтерия дореволюционного местного самоуправления на всем протяжении ее существования не имела специальной законодательной или нормативной регламентации. Первые законодательные акты о местном самоуправлении содержали лишь самые общие требования к земскому и городскому учету и отчетности. Так, в «Положении о губернских и уездных земских учреждениях» 1864 г. в числе прочего упоминалось (§ 69 и 72), что в обязанности губернских и уездных земских управ входит «составление губернских смет, раскладок и отчетов» [1, с. 18]. Краткие указания о составе и порядке представления отчетности были даны в пятой главе Положения, озаглавленной «Отчетность и ответственность земских учреждений». Земские управы обязывались составлять, по окончании каждого года, и представлять в земское собрание т.н. отчетность «по денежным суммам» и, сверх того, отчеты: «1) о производившихся в течение года на суммы земства хозяйственных операциях; 2) о состоянии имуществ земства; 3) о состоянии находящихся в ведомстве их заведений; 4) о размере и распределении отправленных в течение года натуральных повинностей и 5) вообще о всех своих распоряжениях, не вошедших в упомянутые выше отчеты» [1, с. 24]. Как видим, земская отчетность охарактеризована весьма расплывчато, нет указаний на методы ее составления, в частности, на формат отчетов: описательный или числовой, с оценкой или без, в натуральном или стоимостном выражении и, наконец, в виде бухгалтерского отчета с представлением баланса и счета прибылей и убытков или в иной форме. Впрочем, «Городовое положение» 1870 г. во все никаких требований к отчетности не предъявило, ограничившись лаконичным указанием на обязательность учета денежных сумм посредством ведения «правильных счетов». Какие бухгалтерские счета следует признать «правильными» — осталось неразъясненным (§ 146 Положения) — [2, с. 104].

В отсутствие законодательного регулирования земства самостоятельно и подчас весьма успешно вырабатывали правила планирования, счетоводства и отчетности. Российская национальная библиотека хранит несколько образцов составленных вскоре после учреждения земств инструкций (правил) «для взимания и расходования земских сумм и счетоводства по ним». Один из таких образцов, возможно, первый, составлен в 1866 г. и принадлежит Новгородской губернской земской управе. В 1867-69 гг. правила о порядке взимания, хранения и расходования сумм земских сборов, счетоводства и отчетности разработали и опубликовали Симбирская, Таврическая, Рязанская, Владимирская и Вятская губернские земские управы.

В 1890 г. вступило в силу новое положение «О губернских и уездных земских учреждениях» налагавшее некоторые ограничения на права земств по составлению смет, окладных книг и отчетов. Предполагалось, что «ближайшие указания» относительно порядка составления и классификации земских смет, а также форм и порядка счетоводства «будут преподаны» министром внутренних дел по соглашению с министром финансов и государственным контролером (ПСЗ, собрание 3, том 10, с. 369). Первый замысел был в последующем реализован: 9 июня 1897 г. Министерство внутренних дел опубликовало инструкцию по составлению земских смет с приложением образцов сметных таблиц. С унификацией смет появилась возможность проводить корректный постатейный анализ сметных назначений, особенно в части т.н. «необязательных расходов», включавших траты на медицину и образование. Теперь земская финансовая статистика и губернаторские канцелярии с большим основанием выполняли сравнительный и динамический анализ земских бюджетов.

Иная ситуация сложилась в сфере регулирования учета и отчетности земств. Вопреки обозначенным в Положении 1890 г. планам, земская бухгалтерия и отчетность так и не были регламентированы. Образовалась уникальная для истории российского счетоводства ситуация – разработка норм, методов и принципов общественного счетоводства, их унификация зависели исключительно от инициативы с мест.

Земские деятели вели активную, но не слишком продуктивную дискуссию о том, каким должно быть земское счетоводство. Протоколы и заключения съездов и совещаний бухгалтеров земских управ сохранили свидетельства о самых разных мнениях практиков земского учета относительно его методов. Так, Харьковское земское собрание в 1909 г. высказалось за применение двойной системы счетоводства, в то время как Екатеринославское совещание бухгалтеров тогда же рекомендовало тройную систему [3, с. 11]. Резолюция Ярославского совещания (1911) свидетельствовала о полной растерянности земских бухгалтеров, представленных перед выбором учетной системы. Они рекомендовали «ввести счетоводство, основанное на законе двойного счета (двойная, тройная, журнал-главная и английская системы)» [4, с. 9].

Любопытную статистику о выборе земствами того или иного метода счетоводства можно найти в многотомном труде земского историка В.В. Веселов-

ского [5], а также в многочисленных публикациях бухгалтера Черниговской земской управы В. А. Грасса. Веселовский полагал, что в 1870-е лишь одно земство – Верхотурское – ввело у себя метод двойного счетоводства. Ему было также известно, что в 1860-е гг. Новгородское земство «обсуждало вопрос о введении двойной бухгалтерии... но не ввело ее, опасаясь затруднений при ревизии неспециалистами» [5, с. 454]. По сведениям Веселовского и Грасса в 1880-е гг. два земства внедрили «двойную бухгалтерию» и еще два – разработанную Езерским т.н. «русскую тройную бухгалтерию». Начиная с 1890-х гг. двойная запись обрела популярность в кругах земских бухгалтеров: известно, что в последнюю декаду XIX в. по меньшей мере 11 земств сообщили о ее внедрении в своем счетоводстве, еще три обратились к ее модификации – системе Езерского. В это же время земское и городское счетоводство стало предметом многочисленных публикаций. Их авторы сходились во мнении, что двойная система счетоводства (в том числе в редакции Езерского), завоевавшая признание в торговле и промышленности, является обязательной к внедрению в земствах [3, 4]. По распространенному в ту пору мнению, главное достоинство двойной бухгалтерии заключалось в ее способности выявлять ошибки и злоупотребления, преодолевать такие неприглядные явления как «богатые казначеи при бедном правительстве» [6, р. 565].

Между тем, внимательное исследование положений по счетоводству земских и городских управ и опубликованных на рубеже XIX – XX вв. руководств по этой отрасли бухгалтерии привело к неожиданным результатам. Представленное в этих источниках описание счетных записей в действительности не может служить свидетельством использования «двойной бухгалтерии». Записи по дебету и кредиту счетов регистрировали лишь денежные операции земств, в то время как операции с имуществом оставались вне систематической регистрации. Имманентно присущие двойной бухгалтерии абстрактные категории капитала как источника активов и прибыли как разницы между начисленными доходами и расходами не учитывались. Предполагалось, что денежные фонды, по традиции, называемые капиталами земств, являются полным аналогом капитала, отражаемого в балансе коммерческой компании. Таким образом, созвучные термины, проводки по счетам и линейная запись операций в бухгалтерские регистры создавали внешнее сходство используемой системы с двойной бухгалтерией и позволяли земским деятелям и авторам бухгалтерских трактатов ощущать свою причастность к передовым методам учета. В действительности, земская бухгалтерия оставалась простой камеральной моделью бюджетного учета, впрочем, те, кто осознавал это и оставался вне реформаторского ажиотажа, подвергались всеобщей критике.

ЛИТЕРАТУРА

1. Земские учреждения: Положение о губернских и уездных земских учреждениях. Правила о порядке приведения их в действие. Циркуляры о применении положения / авт. предисл. и изд. Л. Демис. – Изд. 3-е. – СПб: В тип. Л. Демиса, 1865.

2. Мыш, М.М. Городовое положение со всеми относящимися к нему узаконениями, судебными и правительственными разъяснениями / М.М. Мыш ; сост. пом. присяж. пов. М.И. Мыш. – СПб. : Тип. Н.А. Лебедева, 1876.
3. Грасс, В.А. Материалы по организации одготипного счетоводства в уездных земствах / В.А. Грасс. – Чернигов : Тип. губернского земства, 1913.
4. Грасс, В.А. Губернские съезды и совещания бухгалтеров земских управ в 1911 году / В.А. Грасс. – Чернигов: Тип. губ. земства, 1911.
5. Веселовский, Б.Б. История земства за сорок лет : в 4 т. / Б.Б. Веселовский. – СПб. : Изд-во О.Н. Поповой, 1909-1911. – Т. 3. – 1911.
6. Volmer, F. Stevin, Simon (1548–1620): In: Chatfield M. and Vangermeersch R. (Eds) / F. Volmer // The History of Accounting : An International Encyclopedia. – London: Garland Publishing, 1996.

Н.А. БЛАТОВ: ИСТОКИ ИДЕЙ «БАЛАНСОВЕДЕНИЯ»

И.Н. Львова, канд. экон. наук, доц.

*Санкт–Петербургский государственный экономический университет,
Россия*

В апреле этого года исполнилось 140 лет со дня рождения Николая Александровича Блатова (1875 – 1942), автора фундаментального труда «Балансоведение». Эта работа неизменно получает высокую оценку у исследователей истории и теории бухгалтерии. Отмечается прежде всего новизна подхода к изложению баланса, которая открыла возможности развития одной из основных учетных категорий. В. В. Ковалев рассматривает эту работу как попытку изложить основы самостоятельной учетной науки, направленной на интерпретацию и анализ баланса [1, с. 225–230]. Я. В. Соколов отмечал созданную Н. А. Блатовым классификацию баланса по шести возможным основаниям [2, с.461–462].

Как всякое новое направление в науке, балансоведение не могло не иметь собственной истории или побудительных мотивов, которые обычно приводят исследователя к идее, изменяющей традиционный взгляд на известные категории. Исследования архивных фондов Санкт–Петербурга и литературы к XIX – н. XX вв. позволяют выдвинуть гипотезу о том, идеи балансоведения в определенной степени сформировались под влиянием опыта Александра Николаевича Блатова (отца) и собственных литературных начинаний молодого Николая Александровича.

Н. А. Блатов был сыном артельщика. Сорок лет жизни отца – Александра Николаевича – было отдано службе в биржевой Полуярославской артели, одной из старейших петербургских артелей³. В к. XIX – н. XX в., когда А.Н. Блатов

³ Начало созданию этого типа артелей, как и многим другим начинаниям, было положено при Петре I. Строительство Санкт–Петербургского порта и установление торговых отношений с зарубежными странами сформировали потребность в новом для своего времени виде труда: обслуживанию потока товаров. Эта потребность в то время не могла быть удовлетворена горожанами новой столицы, и в Петербург устремились жители близ лежащих губерний. В 1714 г. в Петербурге была создана Ярославская артель, от которой в 1758 г. отделилась Полуярославская. По преданию причиной ее отделения явилась распря при дележе заработков (дувана) – [3, с. 11].

служил в артели, характер деятельности артельных товариществ претерпевает существенные изменения. Помимо традиционных работ по приему, хранению и доставке товаров, они начинают – по поручению работодателей – совершать операции с денежными средствами, ценными бумагами и другими документами. Именно такими работами был занят Александр Николаевич сначала в Российском торговом и комиссионном банке, а затем в Варшавском банке в Санкт-Петербурге.

Если мы обратимся к хронологии работ Николаева Александровича Блатова, то обнаружим, что его первые публикации, изданные в 1909 – 1910 гг., были посвящены коммерческой корреспонденции и изучению образцов деловых документов [4, 5, 6, 7]. Предположение о том, что опыт отца имел на него некоторое влияние не беспочвенно. После окончания Санкт-Петербургского учительского института в 1895 г. Н. А. Блатов непродолжительное время был преподавателем ручного труда, а затем на протяжении ряда лет – учителем русского языка. Он оставался им и после сдачи в 1903 г. экзамена на право преподавания бухгалтерии. Лишь после 1907 г. наряду с русским языком он начинает преподавать бухгалтерию. Для первых работ, которые к тому же носили характер практических руководств, двухлетний период преподавания дисциплины, скорее всего, не был достаточным. Надо отметить, что и в последующем Н. А. Блатов будет большое внимание уделять документальной основе учетных данных. В «Балансоведении» документальность приобретет характер главного условия правдивости (верности) баланса [8, с. 93].

Известно, что основой деятельности артельных товариществ была так называемая «круговая порука», принцип, согласно которому артель несла ответственность перед своими работодателями за сохранность вверенных каждому артельщику материальных ценностей и денежных средств. Артельщик, в свою очередь, отвечал за эти ценности перед артелью. Принцип круговой поруки привлекал работодателей как своего рода гарантия сохранности имущества, но в самом артельном товариществе он порождал неопределенность ответственности, создавал условия для обманов, оговоров и разного рода злоупотреблений. Проступки членов артели – таких примеров достаточно в старых артельных книгах – могли бы составить пособие по изучению подделок документов, злоупотребления доверием и способов растраты имущества.

Не случайно в «Балансоведении» Н.А. Блатов обращается к проблемам вуалирования и фальсификации балансов. Он не только формулирует эти понятия, но также раскрывает и систематизирует свойственные российской практике приемы искажения балансовых показателей. В этой части «Балансоведение» надолго сохранит актуальность и останется редким источником сведений по этой проблеме.

Ранее, чем Н. А. Блатов обратится к отцовскому опыту, он выработает собственное творческое кредо. Еще в 1905-1907 гг., будучи преподавателем Тифлисского коммерческого училища, он приобретет известность как журна-

лист, театральный критик, литературный обозреватель и фельетонист. Его материалы печатали тифлиссские газеты «Возрождение», «Новое обозрение», «Кавказская речь» и «Тифлисский листок». Как было принято в то время, он подписывал свои работы псевдонимами⁴.

Заметки в тифлиссских газетах того времени, подписанные псевдонимами «Наб» и «Николай Невский», открывают неожиданные грани его таланта. Как автор театральных рецензий Н. А. Блатов – истинный знаток и ценитель русской драмы, тонкий критик актерского мастерства. Вместе с тем, в его рецензиях эстетические суждения соседствуют с размышлениями о роли искусства в обществе. Для него неприемлемо противоречие между замыслом и исполнением, громкими заявлениями и последующими невыразительными или противоречивыми действиями.

Николай Александрович был сторонником творческой правдивости, верности образа, которые достигаются мастерством антрепренера и актеров. Правдивость, в свою очередь, рождает доверие к идеям и мыслям, доносимым выразительными средствами театра. В одной из своих театральных рецензий он процитировал знаменитое восклицание К. С. Станиславского: «Не верю!». Недоверие Н. А. Блатова, как рецензента, вызвала пьеса, в которой отсутствовала «жизненная правдивость» [11, с. 4]. Впоследствии «Не верю!» будет обращено им на вуалированные или фальсифицированные статьи баланса, а поиск верности баланса станет лейтмотивом всего «Балансоведения». Он сформулирует шесть признаков правильности баланса. Верность или правдивость будет указана первой в этом списке. К ней добавятся реальность, полнота, единство, преемственность и ясность [8, с. 93]. «Цель всякого баланса, – напишет Николай Александрович, – дать правдивую и полную картину имущественного состояния хозяйства, а иногда и проделанной и работы; эта цель совершенно не будет достигнута, если картина лишена ясности, представляя, вместо отчетливых, доступных и понятных всякому очертаний и ярких красок, нечто смутное, неясное и расплывчатое» [8, с. 104].

Там же, в рецензиях, Николай Александрович определит требования к литературному произведению, которые в дальнейшем станут характерными признаками его собственных работ: серьезность сюжета, законченность обработки и глубоко продуманная идея. Одной из наиболее продуманных и завершенных идей следует признать отмеченные Я. В. Соколовым классификации балансов. Эта классификация вошла в историю науки и стала основой всех последующих систематизаций балансовых таблиц.

⁴ В «Критико-биографическом словаре русских писателей и ученых С. А. Венгерова» упоминается Тифлисский журналист 1900-х гг. Блатов Николай Александрович рождения 17 апреля 1875 г. [9]. Автор словаря псевдонимов русских писателей, ученых и общественных деятелей И. Ф. Масанов приводит сведения о периодических изданиях, публиковавших материалы Н. А. Блатова и псевдонимах, которыми он подписывал свои работы. Как следует из словарных статей, Николай Александрович писал под псевдонимами: Н. А. Б.; Наб.; Невский, Николай [10, с. 209, 238, 254]. Публикаций под псевдонимом Н. А. Б. к настоящему времени не найдено.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ковалев, В.В. Балансоведение и экономический анализ в работах российских ученых. Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703–2003 / В.В. Ковалев ; под. ред. проф. Я.В. Соколова. – СПб, 2003. – С. 191–312.
2. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М., 1996.
3. За полтораста лет. Очерк развития Полуярславской биржевой артели в память ее столетия. – СПб, 1908.
4. Блатов, Н.А. Коммерческая практика. Темы для практических работ по бухгалтерии в связи с коммерческой корреспонденцией и изучением образцов деловых бланков и документов. I ступень (младший курс). Тема № 1 / Н.А. Блатов. – СПб, 1909.
5. Блатов, Н.А. Коммерческая практика. Темы для практических работ по бухгалтерии в связи с коммерческой корреспонденцией и изучением образцов деловых бланков и документов. II ступень (средний курс). Тема № 1 / Н.А. Блатов. – СПб, 1909.
6. Блатов, Н.А. Коммерческая практика. Темы для практических работ по бухгалтерии в связи с коммерческой корреспонденцией и изучением образцов деловых бланков и документов. III ступень (старший курс). Тема № 1 / Н.А. Блатов. – СПб, 1909.
7. Блатов Н.А. Коммерческая практика. Образцы деловых бумаг для практических занятий при изучении коммерческих наук и конторских работ. Перечень бланков с краткими практическими пояснениями / Н.А. Блатов. – СПб, 1909–1910.
8. Блатов, Н.А. Балансоведение (Курс общий) / Н.А. Блатов. – Л., 1930.
9. Венгеров, С.А. Критико-биографический словарь русских писателей и ученых (от начала русской образованности до наших дней) : в 6 т. – СПб, 1889–1904. – Т. 1. : А–Л. – СПб, 2001.
10. Масанов, И. Ф. Словарь псевдонимов русских писателей, ученых и общественных деятелей : в 4 т. / И.Ф. Масанов. – М., 1960. – Т. 4.
11. Возрождение. Ежедневная газета. –Тифлис, 1905–1906.

РАННИЕ УЧЕТНЫЕ ЗАПИСИ: ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ, АМОРТИЗАЦИЯ, ОТСРОЧЕННЫЕ РАСХОДЫ, ПРОБНЫЙ БАЛАНС

А.М. Мусаэлян

ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет», Россия

Эту книгу описывали многие, но реально с ней работали А. Кастеллани [3], Ф. Мелис [6] и А. Мартинелли [5]. Возможно, с ней работал Г.А. Ли, который подробно рассказал о ней во второй половине прошлого века, и его ученица Фенни Смитт [7]. Однако никто не привел ни одной фотокопии (только Мелис опубликовал один снимок). Не исключено, что Ли пользовался записями А. Кастеллани. На постсоветском пространстве фотокопии сохранившихся 60 страниц уже несколько лет находятся в электронном архиве средневековых книг профессора М.И. Кутера, насчитывающем более 35000 экземпляров [1, 2]. Именно благодаря этому архиву стали возможны эта и другие русскоязычные публикации, посвященные данной проблеме.

Сегодня научная школа профессора М.И. Кутера известна в России и за рубежом. Она познакомила специалистов в области учета со многими интересными историческими и теоретическими находками, выполненными на основе метода логико-аналитического моделирования [1, 2].

Чем наиболее интересна эта книга? Во-первых, ее можно смело признать самой сохранившейся ранней книгой двойной бухгалтерии. Упоминаемые отдельными авторами сохранившиеся 87 фолио книги компании *Bene Bencivenni* (1277–1296 гг.) не могут быть отнесены к двойной бухгалтерии, так как счета велись простой бухгалтерской записью, потому что там не было ни одной конкретной ссылки на перекрестную запись, и нет никакого упоминания о так называемых счетах расходов и доходов. Цель бухгалтера состояла только в принятии к сведению его долгов и полученных кредитов и их выплаты [5, с. 351].

Во-вторых, книга филиала компании Джованни Фаролфи, наоборот, удовлетворяет основным формальным признакам двойной бухгалтерии:

1) не смотря на то, что счета организованы параграфом (в столбик) и при этом счета дебиторов расположены в передней части книги, а кредиторов во второй, все записи ведутся методом двойной записи;

2) каждая запись имеет перекрестную ссылку на корреспондирующий счет в этой или других учетных книгах текущего и предшествующего учетного периода;

3) имеются специальные счета для накопления операционных финансовых результатов;

4) налицо ссылки на финансово-результатный счет (который утерян);

5) внутри главной книги находится раздел «Дебиторы» пробного баланса, а также страница сверки итога раздела «Дебиторы» с итогом раздела «Кредиторы», фолио которого не сохранились.

И, конечно, следует обратить внимание, что в этой книге, впервые из сохранившихся книг, можно обнаружить самые ранние следы начисления амортизации и применения отсрочки признания расходов. И, что интересно, Федерико Мелис увидел пример амортизации инвентаря и мебели [6, с. 384–385], а Алваро Мартинелли описал отсроченные расходы, а раннюю амортизацию отнес на более поздний срок – компанию *Calimala* (1318–1324 гг.). По этому вопросу он пишет: «Историк должен узнать, что было реальным мотивом, который заставил бухгалтера компании *Farolfi* в 1299 г. разработать новую методику учета, которая позволила ему распределить затраты между двумя разными периодами: ответ о том, что счета на покрытие этих расходов должны были быть включены в расчет экономического результата в количестве, пропорциональном количеству, относящемуся к каждому периоду; так что выделенная для текущего периода часть относилась к расходам, в то время как часть, приходящаяся к последующим периодам, считалась активом или отсроченными расходами. Этот же мотив позже вынудил бухгалтера партнерства *Calimala* Франческо дель Бене учитывать обесценение мебели и инвентаря. Это было необходимо для измерения прибыли, цели системы бухгалтерского учета. Эти методы бухгалтерского учета представляют собой несомненным доказательством совершенства, достигнутого двойной бухгалтерией в средние века» [5, с. 279].

Первые 47 страниц книги отсутствуют (как и многие страницы второй части). Книга сшита заново. Под руководством профессора Кутера и доцента Гурской нами выполнено логико-аналитическое моделирование сохраненных страниц книги, что кроме решения многих других задач исследования, позволило уточнить номер первой страницы сшива, которая находится не на своем месте. На первой сохранившейся странице все ссылки относятся к утерянным фолио. По перекрестным ссылкам на оборотной стороне (рисунок 1) установлено, что ее номер 110. Следовательно, данный разворот 110V–48R. Учитывая, что Матино Мануччи нумеровал фолио, а не страницы, то сохранившая лицевая сторона первой страницы имеет номер 109.

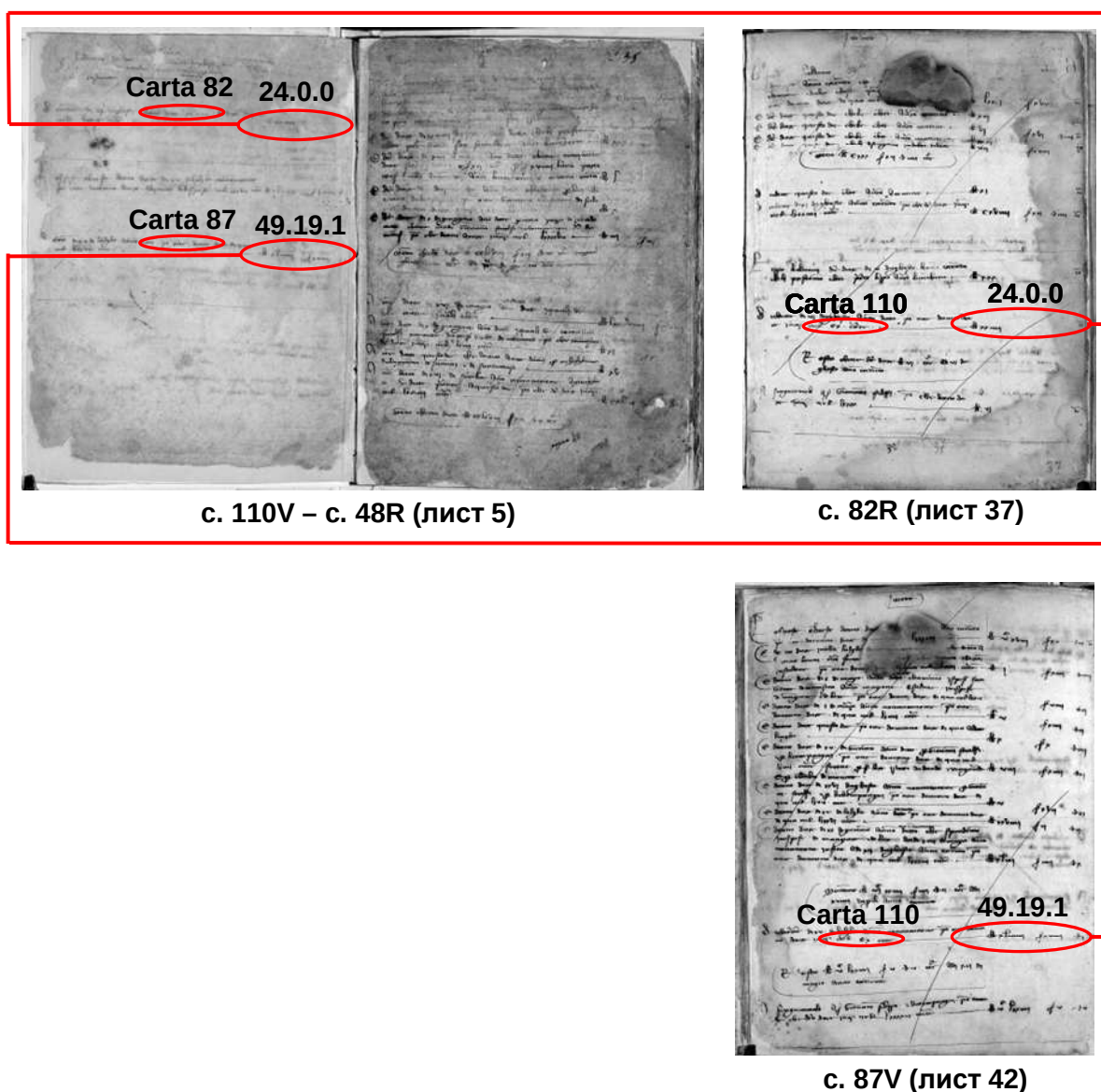


Рисунок 1 – Идентификация первой информационной страницы⁵

⁵Здесь и далее печатается с разрешения Министерства наследия, культуры и туризма Республика Италия, протокол №627/646.13.10 от 5 февраля 2014.

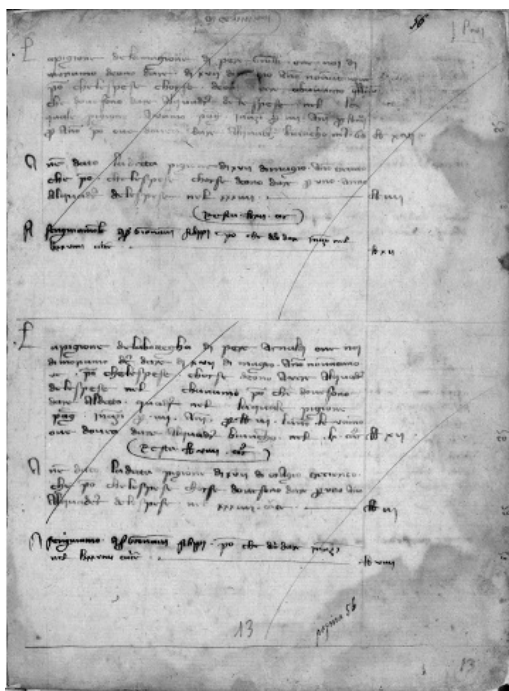


Рисунок2. Carte Strozziante serie II,84bis 56R – счета отложенных расходов

На рисунке 2 приведена фотокопия страницы 56V, на которой размещены два счета отложенных расходов: верхний – счет аренды дома (перевод на русский язык приведен в таблице); нижний – аренды магазина. Из перевода следует, что 17 мая 1299 г. сумма 16 ливров Турнуа перенесена со страницы 60 Белой главной книги предшествующего периода. При этом она была оплачена за четыре года вперед, исходя из ставки 4 ливра в год. Через год (17 мая 1300 г.) годовая ставка (4 ливра) перенесена на счет расходов на странице 34 Книги расходов. Остаток расходов будущих периодов в 12 ливров помещен в раздел «Дебиторы» пробного баланса, который помещен в главной книге и полностью сохранился. Аналогично организован учет аренды магазина.

Таблица – Перевод счета учета аренды дома

Carte Strozziante serie II,84bis 56R(1) (13)	
1. Аренда дома <i>Pere Guilliemi</i> , где мы живем, должна дать 17 мая [двенадцатая сотня] и девяносто девятого года, Lb. 16 торнуа: мы записали, что понесенные расходы должны иметь . Мы записали, что понесенные расходы дали в книге расходов на фолио ...; мы заплатили эту арендную плату авансом в течение четырех лет, по lb. 4 в год. Мы поставили на аренду, где она дала в Белой книге на фолио 60	lb. 16 s. 0 d. 0
2. Упомянутая аренда дала , 17 мая тысяча трехсотого года, lb. 4 торнуа: мы записали, что понесенные расходы должны дать за один год в книге расходов на фолио 34	lb. 4 s. 0 d. 0
Остаток lb. 12 торнуа	
3. Мы передали его серу Джованни Филиппи; мы записали, что они должны дать на фолио 89, lb. 12 торнуа	lb. 12 s. 0 d. 0

Ограниченность объема публикации не позволяет наглядно проиллюстрировать первый пример начисления амортизации и построение пробного баланса. Однако напрашивается мысль, когда всегда возникает у исследователей истории возникновения и развития бухгалтерии: если на таком высоком уровне был организован учет, который вел Матино Мануччи в филиале компании, то каким тогда был учет в бухгалтерии Главного офиса.

ЛИТЕРАТУРА

- 1 Кутер, М.И. История двойной бухгалтерии: двойная запись / М.И. Кутер, М.М. Гурская, К.М. Кутер // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 17. – С. 46–55.
- 2 Кутер, М.И., Уникальная архивная находка, позволяющая строить гипотезы / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 122–133.
- 3 Castellani, A. Conti dei Fratelli Cambio & Giovanni De- taccomando, 1241–1272 / A. Castellani. – Firenze : Istituto di Glottologia dell'Universita di Firenze, 1948.
- 4 Lee, G.A., The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi Ledger of 1299–1300 / G.A. Lee // The Accounting Historians Journal. – 1977.
- 5 Martinelli, A. The origination and evolution of double-entry of bookkeeping to 1440. ProQuest Dissertations and Theses / A. Martinelli. – 1974.
- 6 Melis, F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI / F. Melis. – Firenze, 1972.
- 7 Smith, F. The influence of Amatino Manucci and Luca Pacioli / F. Smith // BSHM Bulletin. – 2008. – № 23. – P. 143–156.

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Д.А. Панков, д-р экон. наук, проф.

УО «Белорусский государственный университет», Беларусь

Глобализация мировой экономики естественным образом усиливает интернационализацию высшего и последиplomного образования. Поэтому эффективность системы вузовской подготовки бухгалтеров в нашей стране во многом зависит от ее соответствия современным требованиям бизнеса к данной профессии, от степени интегрированности учебных планов и программ в международные образовательные стандарты и проекты квалификационных сертификационных сетей.

В связи с принятием в 2013 году нового Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете» в нашей стране вводится обязательная сертификация профессиональных бухгалтеров. В настоящее время статус и аккредитация тех институтов, которые получают право на такую сертификацию не определены. Поэтому предлагается организовать систему профессиональной сертификации бухгалтеров в нашей стране на базе комплексного взаимодействия всех заинтересованных сторон – БГЭУ (как вуза, имеющего полную соответствующую инфраструктуру, специалистов, педагогов, практиков, членов и руководителей профессиональных объединений), структуры Минфина как регулятора системы бухгалтерского учета, Ассоциаций профессиональных бухгалтеров. Ключевым фактором при этом является адаптация учебных программ и содержания учебных предметов к уровням требований наиболее распространенных и популярных

международных сертификационных сетей, таких в частности, как ACCA. Если при обучении в вузе студентам будет засчитываться максимальное количество предметов по классификации ACCA, то это сделает университетское образование еще более привлекательным, престижным и популярным. Обеспечить должную унификацию учебных программ призван проект Всемирного Банка STAREP, реализуемый Венским центром поддержки финансовых реформ (CFRR), в котором принимают активное участие преподаватели кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ (таблица 1).

Таблица 1

Предприятия:	Основные участки учета			
	Учет основных средств	Учет запасов	Учет труда и заработной платы	И т.д.
1. Промышленности	Сертификат профессионального бухгалтера по учету основных средств промышленного предприятия	Сертификат профессионального бухгалтера по учету запасов промышленного предприятия	Сертификат профессионального бухгалтера по учету труда и заработной платы промышленного предприятия	
2. Строительства	Сертификат профессионального бухгалтера по учету основных средств строительной организации	Сертификат профессионального бухгалтера по учету запасов строительной организации	Сертификат профессионального бухгалтера по учету труда и заработной платы строительной организации	
3. Торговли	Сертификат профессионального бухгалтера по учету основных средств организации торговли	Сертификат профессионального бухгалтера по учету запасов организации торговли	Сертификат профессионального бухгалтера по учету труда и заработной платы организации торговли	
4. АПК	Сертификат профессионального бухгалтера по учету основных средств предприятия АПК	Сертификат профессионального бухгалтера по учету запасов предприятия АПК	Сертификат профессионального бухгалтера по учету труда и заработной платы предприятия АПК	
и т.д.				

Такой подход будет стимулировать работников всех бухгалтерских служб всех предприятия всех отраслей национальной экономики Республики Беларусь

проходить профессиональную сертификацию и даст желающим добровольную возможность подтвердить свою профессиональную подготовку и статус специалиста-практика. Пока таким подтверждением является лишь запись в трудовой книжке, однако, она ничего не говорит о качестве бухгалтера, как специалиста в конкретной области учета. Вариативность сертифицирования бухгалтеров может быть самой широкой – от отраслей и рабочих мест (как показано в вышеприведенной матрице), до сертификатов главных бухгалтеров, бухгалтеров малых и средних предприятий, бухгалтеров-аналитиков, бухгалтеров по управленческому учету, бухгалтеров по налоговому учету и т.д. Может применяться накопительная система, предполагающая выдачу сертификатов, например, главных бухгалтеров тем, кто набрал определенный пакет частных сертификатов.

Выводы.

1. Сохранить в классификаторе вузовских специальностей специальность «бухгалтерский учет, анализ, аудит» в последующей отраслевой детализации по направлениям и специализациям, либо поднять статус отраслевых специализаций на уровень специальностей (как это сделано для специальностей «экономика и управление промышленными предприятиями», «экономика торговли», «экономика АПК» и т.д.).

2. Сохранить в системе высшего образования профессиональную сертификацию специалистов по бухгалтерскому учету интегрировав ее со структурами профессиональной подготовки и аттестации кадров Минфина и профессиональных объединений.

3. Упорядочить учебный процесс за счет укрупнения учебных потоков по тем дисциплинам, которые не имеют прямого отношения к формированию квалификации студентов в области бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Таблица 2

Страна	Основные вузовские специальности и направления
1	2
Великобритания	Направления и специальности: Бизнес, социальные науки, медиа, юриспруденция, туризм, медицина, информационные технологии, математические науки, гуманитарные науки, социальные науки, инженерные специальности, архитектура, педагогика, психология, сельское хозяйство, дизайн, искусство, история, культура.
Венгрия	Направления и специальности: Социальные науки, физика, менеджмент, бизнес, финансы, маркетинг, HR-менеджмент, менеджмент в искусстве, менеджмент информационных систем, менеджмент и иностранные языки, менеджмент и психология, менеджмент в туризме анимация, кинематография, коммерция и маркетинг, коммуникации и медиа, графический дизайн, фотография, телепродюсирование, туризм и общественное питание.

Окончание таблицы 2

1	2
Германия	Направления и специальности: Финансы, бухгалтерский учет , менеджмент, экономика, маркетинг, бизнес, туризм, коммуникация, психология, логистика, гостеприимство, туризм, информационные технологии, журналистика, кино и телевидение, медиа, дизайн.
Голландия	Направления и специальности: Экономика, финансы, бизнес, менеджмент, инженерия и технические науки, искусство, информационные технологии, управление недвижимостью, архитектура, медицина, юриспруденция, предпринимательство, логистика, гостеприимство, туризм, психология, HR-менеджмент, дизайн, маркетинг, социальная работа.
Италия	Направления и специальности: Дизайн одежды, бизнес в индустрии моды, дизайн интерьера, дизайн одежды, дизайн обуви, дизайн выставок, создание стиля, дизайн автомобилей, интерактивный дизайн, бренд-менеджмент, архитектура, анимация, живопись, фотография, мерчандайзинг, журналистика.
Кипр	Направления и специальности: Экономика, медицина, информатика, бухгалтерский учет , финансы, менеджмент, маркетинг, информационные системы, управление гостиничным и туристическим бизнесом, организация мероприятий, спортивный менеджмент, компьютерная инженерия, электроника, английский язык и литература, европейская политика и коммуникации, психология, графический дизайн, музыка, медицина, охрана труда.

Направления обучения в типовом английском университете
(в прикладном институте) «Regent's University London»

Regent's University London – самый крупный независимый университет в Великобритании, а также один из самых многонациональных – в университете обучаются студенты более чем 140-ка национальностей.

Университет находится в центре Лондона, а главный его кампус – в Regent's Park, владении самой Королевы.

Университет предлагает программы как британского, так и американского образца. Все программы основаны на практическом подходе и ориентированы на международного студента.

Самыми популярными являются следующие факультеты:

- Бизнес-школа.
- Факультет языков и культуры.
- Факультет психотерапии и психологии.
- Факультет театрального искусства, кино и медиа.
- Факультет моды и дизайна.

Программы и направления обучения на факультет Бизнеса (таблица 3).

Таблица 3

Foundation Базовые направления	Pre-masters Предмагистратура
Global Business & Design Management Global Business & Sustainability Management Global Business Management Global Financial Management Global Marketing Management Global Management International Business International Events Management <u>Accounting & Finance (Бухгалтерский учет и финансы)</u> Fashion Design Fashion Marketing Interior Design Communication Design Fashion Design with Marketing Psychology Acting Foundation	Family Business People Management & Leadership Entrepreneurial Management Human Resource Management International Business Finance & Business Development Marketing & Communications International Marketing

Программы и учебные дисциплины на бакалавриате и в магистратуре (таблица 4).

Таблица 4

Bachelor Degree Бакалавриат	Master Degree Магистратура	MBA
1	2	3
International Business International Business & Chinese Studies International Events Management Management (International Business) Management (Marketing) <u>Accounting & Finance (Бухгалтерский учет и финансы)</u> Fashion Design Fashion Marketing Interior Design Communication Design Fashion Design with Marketing	Business Management in International Travel & Tourism Creative Leadership International Business Luxury Brand Management Management & Leadership Oil & Gas Trade Management Finance Finance with Specialisations Fashion: Journalism Fashion: Buying & Merchandising Writing for Screen & Stage Marketing Media Communications Digital Marketing & Analytics	

Окончание таблицы 4

1	2	3
Film Studies Acting & Global Theatre Creative Industries Film, TV & Digital Media Production Screenwriting & Producing Media Communications Public Relations Journalism Art History & Criticism European Studies History International Human Rights International Relations Political Science Criminology Psychology Psychology	International Non-Governmental Organisations International Relations & International Non-Governmental Organisation International Human Rights Psychotherapy & Counselling Psychology Occupational Psychology/Organisational Behaviour	

МЕХАНИЗМ ВОЗДЕЙСТВИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ФАКТОРОВ НА РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Т.Н. Рыбак, канд. экон. наук, доц.

Министерство финансов Республики Беларусь, Беларусь

Эволюционные изменения учетных систем различных стран во многом определяются происходящими инфляционными процессами, экономическими интересами приоритетных инвесторов капитала, структурными сдвигами в экономике.

Воздействие инфляции на систему бухгалтерского учета наиболее ощутимо в странах с гиперинфляционной экономикой. Например, в Аргентине, Боливии, Бразилии и Чили компании обязаны представлять бухгалтерскую отчетность, пересчитанную с помощью общего индекса цен [1, с. 64]. В странах с низким уровнем инфляции не применяются специальные методики учета ее влияния. Бухгалтерский учет в США базируется на принципе исторической стоимости, в основе которого лежит предположение о стабильности денежной единицы [1, с. 24]. В законодательстве ряда европейских государств (Бельгия, Дания, Италия, Франция и др.) отсутствуют стандарты, предписывающие отражение в финансовой отчетности эффекта инфляции [2, с. 53–54].

Признание приоритета информационных потребностей определенных пользователей сказывается на качественных характеристиках финансовой отчетности, принципах бухгалтерского учета, конкретных учетных методиках и приемах. Если государство играет определяющую роль в управлении национальными

ресурсами, бухгалтерский учет ориентируется на потребности государственных органов. К таким странам относятся, в частности, Франция и Швеция. Применяемые компаниями этих стран методики бухгалтерского учета достаточно унифицированы [1, с. 28]. Если формирование капитала напрямую связано с развитием фондового рынка, финансовая информация нацеливается на потребности потенциальных инвесторов. По этой причине в США и Великобритании финансовые отчеты компаний отличаются значительной аналитичностью [1, с. 22].

В Германии в целях защиты интересов кредиторов к компаниям предъявляется требование о поддержании капитала на определенном уровне. Вследствие этого при оценке активов и кредиторской задолженности используется консервативный подход. В Германском торговом кодексе заложена система правил осмотрительности в бухгалтерском учете, базирующаяся на принципах реализации и предупреждения убытков. Принцип реализации подразумевает включение в прибыль только реализованной выгоды, а принцип предупреждения убытков - отражение на счетах бухгалтерского учета результата обесценения имущества [3, с. 31]. Примером применения правил осмотрительности является установленный статьей 248 Германского торгового кодекса запрет на признание в качестве активов созданных в организации брендов, прав на издание произведений, списков клиентов [4, с. 105].

При выходе на международные финансовые рынки расширяются информационные запросы пользователей, что приводит к введению дополнительных способов их удовлетворения. В Германии зарегистрированным на фондовой бирже компаниям предоставлено право составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности или Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США [3, с. 35]. Лондонская фондовая биржа рекомендовала всем иностранным корпорациям, котирующим свои ценные бумаги в Лондоне, придерживаться Международных стандартов финансовой отчетности [5, с. 15-16].

Влияние на учетные системы оказывают и изменения в структуре рынка. Во многих странах увеличивается доля малых и средних предприятий, которые, как правило, не располагают достаточными средствами, и производимые ими затраты, связанные с применением стандартов, несоизмеримы с получаемыми выгодами. Поэтому в национальных законодательствах о бухгалтерском учете нередко предусматриваются исключения или упрощения для малых и средних предприятий. В Индии малые и средние предприятия освобождены от обязанности соблюдения некоторых стандартов бухгалтерского учета, устанавливающих главным образом требования к раскрытию информации (стандарт бухгалтерского учета № 3 «Отчет о движении денежных средств», стандарт бухгалтерского учета № 17 «Сегментная отчетность», стандарт бухгалтерского учета № 18 «Раскрытие информации о связанных сторонах», стандарт бухгалтерского учета № 24 «Прекращение деятельности») [3, с. 58]. Институт дипломированных бухгалтеров Пакистана разработал два стандарта для малых и средних предприятий: стандарт бухгалтерского учета и финансовой отчетности для средних предприятий и стандарт бухгалтерского учета и финансовой отчетности для малых предприятий [3, с. 107].

В истории суверенной Республики Беларусь в различные периоды система бухгалтерского учета находилась под воздействием тех или иных экономических факторов.

В 1990 – 1998 годах существенное влияние на становление национальной учетной системы оказали изменения в экономике страны, обусловленные переходом на рыночные отношения. Первой инициативой ведения бухгалтерского учета в соответствии с принципами рыночной экономики стало принятие Положения о бухгалтерском учете и отчетности [6]. Появившиеся в этот период различные виды инвестирования, начавшиеся процессы разгосударствления и приватизации, расширение инновационной деятельности организаций обусловили введение новых объектов бухгалтерского учета и процедур их учетного оформления.

За период с 1999 по 2008 год рост индивидуального и малого предпринимательства (индивидуальных предпринимателей – с 130,7 тыс. чел. до 212,6 тыс. чел., малых предприятий – с 27 тыс. до 49,1 тыс. [7]) повлек сокращение учетных процедур в этой сфере. С 1 января 2007 года действие Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» не распространяется на индивидуальных предпринимателей [8], а с 1 января 2008 года освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности организации, применяющие упрощенную систему налогообложения [9].

В 2009 – 2014 годах в условиях либерализации белорусской экономики были снижены требования к организации и ведению бухгалтерского учета посредством отмены детальной регламентации состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) [10]; уменьшения количества обязательных для применения форм первичных учетных документов [11]; установления единообразного подхода к признанию доходов в бухгалтерском и налоговом учете [12]; предоставления права организациям самостоятельно принимать решения о переоценке основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке [13].

Таким образом, влияние экономических факторов выражается в стимулировании развития методологии бухгалтерского учета, укреплении законодательной и институциональной основ финансовой отчетности, упрощении и сокращении учетных процедур. Поскольку в динамике и взаимодействии экономических факторов прослеживается определенная закономерность, можно сделать вывод о подверженности их регулированию. При прогнозировании тенденций развития учетных систем полагаем целесообразным исходить из среднесрочного характера воздействия экономических факторов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 135 с.

2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я.В. Соколов [и др.] ; под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. – М. : Проспект Велби, 2007. – 659 с.
3. Практическое применение Международных стандартов финансовой отчетности: Полученные уроки. – Нью-Йорк и Женева : Организация Объединенных Наций, 2008. – 158 с.
4. Handelsgesetzbuch (HGB) : Deutsch – Englische Text-Synopse / Übersetzt von Dr. Thomas Rittler. – Gründau: Plattform-Compliance, 2014. – 464 p.
5. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова. – М. : Омега-Л, 2009. – 571 с.
6. Об организации в народном хозяйстве Республики Беларусь бухгалтерского учета на основе принципов мировой практики [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 9 июня 1992 г., № 347 // Консультант Плюс: Беларусь Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
7. О развитии малого и среднего предпринимательства [Электронный ресурс] // Министерство экономики Республики Беларусь. – Режим доступа: http://economy.gov.by/ru/small_business/iam-on-development-of-small-business-in-rb.htm. – Дата доступа: 23.01.2013.
8. О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 29 дек. 2006 г., № 188-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
9. О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г., № 302-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
10. О признании утратившим силу Указа Президента Республики Беларусь от 5 февраля 1997 г. № 132 [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 23 сент. 2010 г., № 484 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
11. О некоторых вопросах применения первичных учетных документов [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 15 марта 2011 г., № 114 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
12. О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 26 окт. 2012 г., № 431-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
13. О внесении изменений и дополнений в Указы Президента Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь от 16 янв. 2014 г., № 37 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

ФИЛОСОФИЯ ЗАТРАТ

А.А. Самохина; Т.М. Мезенцева, д-р экон. наук, проф.

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

Любая деятельность неразрывно связано с затратой ресурсов. Для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо иметь верную и актуальную информацию о затратах. Анализ о затратах, на основе информационных данных, позволит выяснить эффективность затрат, установить коридор допустимости затрат, проверить качественные показатели работы, правильно назначить продажные цены, планировать уровень прибыли, а также рентабельности производства.

Производственные затраты в организации учета играют особую роль. Управляющим предприятий разных уровней требуется информация о затратах для исчисления прибыли, маржинального дохода, себестоимости остатков товарно-материальных ценностей, выбора политики технического перевооружения, расширение ассортимента товаров и услуг, мотивации персонала и т.д.

Процесс организации учета производственных затрат имеет многовековую историю. Экономическая наука и практика занимаются изучением затрат одновременно с развитием производства. В настоящее время существуют различные подходы к изучению затрат, а также к управлению затратами.

Так, например, с точки зрения теории трудовой стоимости, затраты народного хозяйства и хозяйственных субъектов определяются как труд. Однако на практику в составе затрат учитывается использование и других ограниченных ресурсов: капиталовложений, основных и оборотных активов, природных богатств. С философской точки зрения, затраты – это расход только энергии, в том числе и интеллектуальной и физической энергии человека. В реальности, такие затраты проявляют себя в виде целенаправленного и упорядоченного движения и использования различных ограниченных ресурсов, таких как: капиталовложений, основных и оборотных средств, природных богатств. Но на сегодняшний день определение затрат с позиции теории трудовой стоимости недостаточно расширено. Его нельзя назвать абсолютно точным, приемлемым, а философско-теоретическое определение затрат с позиции науки в практическом плане недостаточно ясно и разработано.

Издержки производства – это те процессы и явления, которые в экономической жизни общества по своему, на первый взгляд, определению, являются достаточно простым понятием, но по своей сущности составляют сложную природу отношений. Издержки производства – это неотъемлемая часть хозяйственной жизнедеятельности человечества во все времена. Поэтому элементы издержек производства идут еще из далекой древности, начиная с первоначальных форм социально-экономической организации, развивались с процессами развития товарного производства. Развиваются и ныне вместе с эволюцией экономических отношений.

Так, обращаясь к античной философии, Аристотель пытался доказать, что обмениваемые товары должны быть равными в каком-то определенном отношении. Т.е. обмен должен возмещать убытки, которые терпит продавец при обмене данной вещи. Т.е. уже можно проследить явные элементы издержек.

Бросив взгляд в Средневековье, Фома Аквинский и его доктрина «Справедливой цены». Если говорить современным языком, то в данной доктрине дается понятие трудовых и материальных затрат в процессе товарного производства.

Однако более ясное и развернутое отношение к теории затрат начинает появляться с развитием капитализма. Например, в работах периода классической буржуазной политической экономии У. Пети неоднократное внимание обращается к издержкам производства: определение ренты как разницы между стоимостью продукта и издержек производства; в «Трактате о налогах и сборах» говорится о содержании земледельцев и расходах на семена.

Французская школа экономистов второй половины 18 века, в частности яркий представитель этой эпохи Ф. Кэне, предложила свой взгляд на понятие издержек производства. Так, они связывали его с затратами капитала на средства производства и рабочую силу. Избыток продукта сверх издержек его производства они рассматривали как «чистый продукт», однако, по их мнению, такой продукт мог создаваться только в сельском хозяйстве. Касаемо же промышленного производства – «чистый продукт» здесь не создается, а стоимость продукта определяется издержками на его производство. В «Избранных экономических произведениях» Франсуа Кэне обращает внимание на важность сокращения торговых издержек в процессе «абсолютной свободной торговли».

Большой шаг в развитии экономики, а точнее, основоположником современной политической экономии, сделал видный шотландский философ и экономист 18 века Адам Смит. Вместе с физиократами он отстаивал принцип естественной свободы, но, в отличие от них, считал промышленный и торговый капитал производительным.

Первое определение теории трудовой стоимости – это затраты труда. Смит различал потребительную и меновую стоимости. Он доказывал, что пропорции, в которых товары обмениваются друг на друга, определяются затратами труда. Он прямо определял меновую стоимость рабочим временем.

Но теория трудовой стоимости Смита страдала и серьезными недостатками. Он и «его время» не сложились для понимания двойственного характера труда. Поэтому Смит не включал в стоимость товара перенесенную стоимость средств производства (постоянный капитал) и сводил стоимость товара к вновь созданной стоимости. Эта мысль проводится через все его произведение. Он утверждал также, что в сельском хозяйстве стоимость создается не только трудом, но и природой. Встречаются у него и субъективистские определения труда как жертвы, которую приносит человек.

Другой яркий представитель классической буржуазной политической экономии А. Риккардо – несколько расходился с Адамом Смитом в понятии издержек. Д. Риккардо, исходя из своей трактовки закона стоимости отрицал влияние

заработной платы на стоимость товаров. Он считал, что стоимость товара зависит от относительного количества труда, которое необходимо для его производства, а не от большего или меньшего вознаграждения, которое уплачивается за труд. Однако он признавал воздействие оплаты на издержки капиталиста. Д. Риккардо, развивая идеи А. Смита, создал модель формирования стоимости как суммы затрат труда, определяемых по принципу добавленной стоимости в рамках вертикального интегрирования процесса производства товаров [1]. Точка зрения этих ученых дала основу неоклассическому направлению буржуазной экономической теории – английские экономисты Р. Торренс, Д. Мак-Куллох, Д. Милль – определяют величину стоимости товаров суммой денежных затрат на его изготовление. При этом сами затраты или издержки производства они сводят к ценам товаров, израсходованных в производстве. Таким образом, эта теория объясняет цены одного товара ценами другого товара. К тому же стоимость товара не равна издержкам производства. Она всегда превышает издержки производства на величину прибыли.

Итого, или обобщением, идей и наработок классической школы экономической теории области издержек производства, безусловно, является марксистская теория. Это относится и к проблемам, изучаемым марксистской теорией, и к методологии. Наиболее ярко эта связь проявляется в вопросе возникновения стоимости, поскольку марксизм, как и все школы классического толка, определяет стоимость на основании издержек, точнее на основе затраченного труда.

Карл Маркс показал, как из простого товарного производства, целью которого является потребление, и где деньги являются лишь посредником в обмене, совершенно логично вытекает капиталистическое производство, где целью является возрастание денег, получение прибыли. Если вспомнить Аристотеля, то первый тип хозяйства соответствует понятию "экономика", а второй - понятию "хрематистика". Почему же из экономики неизбежно вырастает хрематистика? Исследование этого процесса Маркс начинает с исследования природы товарного производства. Как и представители классической политической экономии, Маркс различает две стороны товара: потребительную стоимость и меновую стоимость. Под первой понимается способность вещи удовлетворять какую-либо человеческую потребность, независимо от того, чем она вызвана "желудком или фантазией", под второй - способность вещи обмениваться в определенных пропорциях на другой товар.

В работах Карла Маркса особое внимание уделяется объективной обособленности существования издержек производства. Т.е. основной причиной является обособление производителя. Обособленность выступает как важнейшая характеристика товаропроизводителей, которая выражает необходимость сопоставления издержек с доходами. Марксистская теория выделяет две стороны сущностных аспектов издержек:

Материально-вещественное содержание обусловлено процессом производства, а также его факторами. Материально-вещественное содержание не зависит от производственных отношений;

Общественная форма – в противоположность первой стороны, определяется спецификой производственных отношений и имеет особенности в каждой общественно-экономической формации.

Помимо всего, в работах Карла Маркса даются характеристики издержек производства:

1. "Действительные издержки производства" = сумма затрат прошлого периода (овеществленного в средствах производства) и непосредственно живого труда.

2. "Капиталистические издержки производства" = затраты капитала: "То, чего стоит товар капиталистам, измеряется затратой капитала; то, чего товар действительно стоит, – затратой труда. Поэтому капиталистические издержки производства товара количественно отличны от его стоимости, или действительных издержек его производства" [2] – т.е. К. Маркс указывал на то, что стоимость товара и действительная стоимость для капиталиста два совершенно разных понятия. Капиталистические издержки производства включают ту часть стоимости товара, которая возмещает израсходованную на его производство стоимость потребленных средств производства и стоимость приобретенной рабочей силы. Далее К. Маркс приравнивал "капиталистические издержки производства" к "издержкам производства"

3. "Цена производства" или "Цена издержек". В данном контексте "издержки производства" выступают как условие предложения товара на базе капиталистического способа производства. В условиях капиталистической конкуренции товары продаются не по стоимости, а по цене производства, которая включает в себя издержки производства и среднюю прибыль.

4. "Индивидуальные издержки производства функционирующего капитала" или, на практике, себестоимость. К. Маркс характеризует себестоимость как издержки производства предпринимателя, характеризующие процесс простого воспроизводства (В том случае, если издержки берутся независимо от прибыли, а выступают как предпосылка простого воспроизводства). "Индивидуальные издержки производства функционирующего капитала" = фактически уплаченная стоимость потребленных средств производства по ценам приобретения + фактическая цена применяемой рабочей силы + проценты за кредит + налог на землю + страховые платежи + другие платежи [3].

ЛИТЕРАТУРА

1. Риккардо, Д. Сочинения в 3 т. / Д. Риккардо. – Госполитиздат, 1955. – Т.3. – С. 111.
2. Маркс, К. Капитал : сочинение / К. Маркс, Ф. Энгельс – М. : Политиздат, 1961. – Т.25, Ч. I. – С.30.
3. Маркс, К. Теории прибавочной стоимости : сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Т. 26, Ч. III. – М. : Политиздат, 1964.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ БАНКОВСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Л.И. Стефанович, д-р экон. наук, доц.

Национальный банк Республики Беларусь, Беларусь

Переход от административно-командной системы управления страны на рыночные условия предъявляет новые требования к национальной системе бухгалтерского учета и отчетности. И это в первую очередь обусловлено происходящими процессами глобализации и выходом стран на международные рынки капитала. Поэтому существует необходимость проведения теоретических исследований в области бухгалтерского учета и отчетности с учетом международного опыта в этой области, и в частности ее теоретических аспектов.

Банковский бухгалтерский учет строится на основе общенаучных принципов и методов диалектической логики научного познания. Вместе с тем теоретическим аспектам банковского бухгалтерского учета не уделяется должного внимания, а научная неразработанность теории банковского бухгалтерского учета и таких ее категорий, как объект, предмет, метод, подтверждает необходимость их исследования в целях научно-теоретического обоснования их применения.

Практически все ведущие белорусские ученые: Л.Л. Ермолович, Л.И. Кравченко, А.П. Михалкевич, Д.А. Панков, П.Я. Папковская, Г.В.Савицкая, М.А. Снитко, В.И. Стражев; ученые ближнего и дальнего зарубежья: А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутынец, З.В. Кирьянова, М.И. Кутер, В.Г. Макаров, Н.М. Малюга, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Х. Андерсон, Й. Бетге, Ф. Вуд, Д. Колдуэлл, М.Р. Мэтьюс, Б. Нидлз М.Х.Б. Перера, и др., внесли свой заметный вклад в общую теорию бухгалтерского учета.

Анализируя более значимые работы по теории бухгалтерского учета, можно сделать вывод о том, что практически все авторы оперируют единым набором тех категорий, которые в своей совокупности и составляют общетеоретическую систему бухгалтерского учета. К числу таких категорий относятся: предмет и метод бухгалтерского учета, принципы и объекты бухгалтерского учета, процедуры и стандартизация бухгалтерского учета, формы ведения и организация бухгалтерского учета.

В результате проведенного исследования установлено, что в рамках общей теории бухгалтерского учета существует определенная совокупность теорий частного порядка (субтеорий) или персонифицированных теорий бухгалтерского учета. Несмотря на различия во взглядах ученых на понимание таких ключевых теоретических положений науки о бухгалтерском учете, как определение предмета, объекта, метода, все они представлены применительно к производственной деятельности организаций; элементы метода и их характеристика отражают специфику деятельности организаций (План счетов бухгалтерского учета для предприятий, отчетность для предприятий, инвентаризация имущества на предприятии, калькуляция затрат для предприятий и т.д.); классификация объектов учета

разработана для деятельности организаций (промышленность, агропромышленные комплексы, торговля, строительство и другие отрасли). Описание банковской деятельности и объектов ее учета, предмета, метода и его элементов для банковского учета в исследованиях ученых по общей теории бухгалтерского учета отсутствует. Ни в одной из работ этих ученых не говорится о существовании теории банковского бухгалтерского учета.

Задавая общие методологические рамки, описанные выше теории бухгалтерского учета, тем не менее, не позволяют разрабатывать научно-обоснованные методики ведения банковского бухгалтерского учета и формирования банковской финансовой отчетности, поскольку эти общие подходы не несут в себе той существенной и очевидной специфики, которая характерна для деятельности кредитных учреждений (банков). Банковская деятельность объективно оказывает влияние на особенность объекта, предмета, метода банковского бухгалтерского учета, которые, с одной стороны, являются категориями как общей, так и частных теорий бухгалтерского учета, а с другой – имеют отраслевое содержательное наполнение, присущее деятельности только банков.

В результате проведенного исследования для устранения теоретических пробелов в данной области знаний автором разработана Теория банковского бухгалтерского учета, основу которой составляют объект, предмет, метод банковского учета [1]. Сформулированы следующие определения понятий основополагающих категорий теории:

- объект банковского бухгалтерского учета – совокупность процессов, складывающихся в ходе осуществления банковской деятельности;
- предмет банковского бухгалтерского учета – справедливая стоимость, которая используется для оценки объектов учета в процессе привлечения, размещения денежных средств и проведения расчетов между участниками банковских правоотношений;
- метод банковского бухгалтерского учета – совокупность элементов (инструментов), применение которых позволяет придать стоимостную, количественную оценку и качественные характеристики конкретным прикладным объектам бухгалтерского учета (активы, обязательства и др.).

Объекты банковского бухгалтерского учета являются основой построения учетной системы банков и в зависимости от функциональных процессов, которые выполняются при осуществлении банковской деятельности, автором разработана классификация объектов банковского учета по десяти основным целевым группам [1]:

- 1) объекты, отражающие размещенные денежные средства – Активы банка;
- 2) объекты, отражающие привлеченные денежные средства – Обязательства банка;
- 3) объекты, отражающие Собственный капитал банка;
- 4) объекты, приводящие к увеличению финансовых результатов деятельности банка и его капитала – Доходы;

5) объекты, приводящие к уменьшению финансовых результатов деятельности банка и его капитала – Расходы;

6) объекты, отражающие забалансовые требования банка (требования, которые должны быть исполнены контрагентами по отношению к банку в определенную дату или при наступлении определенных обстоятельств (событий));

7) объекты, отражающие забалансовые обязательства банка (обязательства, которые должны быть исполнены банком в определенную дату или при наступлении определенных обстоятельств (событий));

8) объекты, отражающие ценности и документы, находящиеся в банке: для осуществления банковской деятельности и на хранении;

9) объекты, обеспечивающие осуществление банковской деятельности – Банковские операции;

10) объекты, отражающие риски, присущие банковской деятельности.

Предложена классификация элементов метода банковского бухгалтерского учета (план счетов бухгалтерского учета для банков, банковская отчетность, калькуляция банковских продуктов и услуг, формирование ежедневного баланса и др.), а также теоретически обоснован метод применения счетов валютной позиции банка в качестве специфического для банковской деятельности элемента метода банковского бухгалтерского учета.

Разработанная автором теория банковского бухгалтерского учета позволит установить связь системы категорий общей теории бухгалтерского учета и методологии банковского бухгалтерского учета, что даст возможность на качественно новом методологическом и методическом уровне развивать и совершенствовать систему бухгалтерского учета и отчетности в банках.

Следствием отмеченных выше специфических особенностей, присущих предмету, методу и объектам банковского бухгалтерского учета является совершенно особая система практики администрирования, нормативно-правового и организационно-методического регулирования учета в банковской системе государства. В настоящее время норма государственного регулирования банковского бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь законодательно закреплена Банковским кодексом [2] и Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» [3] за Национальным банком, который осуществляет методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в банковской системе государства.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что основу теории банковского бухгалтерского учета составляют предмет, метод, объекты бухгалтерского учета и ярко выраженная специфика финансово-хозяйственной деятельности банков естественным образом обуславливают соответствующую специфичность предмета, объектов и методов банковского бухгалтерского учета, которые с одной стороны, являются атрибутами как общей, так и частных теорий бухгалтерского учета, а с другой стороны, имеют содержательное специфическое наполнение, присущее деятельности только банков.

ЛИТЕРАТУРА

1. Стефанович, Л.И. Стратегия развития бухгалтерского учета и отчетности в банках в условиях глобализации международных рынков капитала : моногр. / Л.И. Стефанович. – Минск : БГУ, 2011. – 327 с.
2. Банковский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] 25 октября 2000, № 441-3 : принят Палатой представителей 3 октября 2000 г. : одобр. Советом Республики 12 октября 2000 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
3. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., N57-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

TABELLARISCHE ZUSAMMENFASSUNG: BILANZBWEICHUNGEN FÜR ALLE UNTERNEHMENSFORMEN

*M. Preißer, Prof. Dr. Dr. h.c.,
StB, Hamburg*

Die nachfolgenden Abweichungen der Ansätze in der StB von denen der HB gelten **für alle Unternehmensformen**. Sie betreffen den ersten Abschnitt des Dritten Buches des HGB (§§238–263 HGB), der die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute enthält. Die Darstellungen zur StB verstehen sich in Ergänzung zur HB.

Schematische Darstellung der Abweichungen		
Bilanzposten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Immaterielle VG	<u>Bilanzierung:</u> bei selbst geschaffenem Wert Aktivierungswahlrecht (§248 Abs.2 S. 1 HGB) Wertbeibehaltung bei entgeltlich erworbenem Firmenwert (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)	<u>Bilanzierung:</u> bei selbst geschaffenem Wert Aktivierungsverbot (§5 Abs.1 S.2 EStG) zwingend Wertaufholung, es sei denn, der Wert ist voraussichtlich von Dauer (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG)
Abnutzbares Anlagevermögen (AV)	Für GWG (geringwertige WG) wird Vollabschreibung allgemein bejaht	Für GWG Vollabschreibung oder Poolbildung (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG)
Nicht abnutzbares AV	<u>Bewertung:</u> niedrigerer beizulegender Wert für Finanzanlagen bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung (§253 Abs.3 S.4 HGB)	<u>Bewertung:</u> nicht zulässig (§6 Abs. 1 Nr. 2 S.2 EStG)
Umlaufvermögen	<u>Bewertung:</u> niedrigerer Börsen- oder Marktpreis, niedrigerer beizulegender Wert auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung (§253 Abs.3 S.1 und 2 HGB)	<u>Bewertung:</u> nicht zulässig (§6 Abs.1 Nr. 2 S.2 EStG)
	Vorräte dürfen nach dem Lifo- oder	Bewertung der Vorräte nur nach dem Lifo-

Schematische Darstellung der Abweichungen		
Bilanzposten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
	Fifo-Verfahren bewertet werden; Fremdwährungsforde- rungen werden mit dem Devisenkassamittelkurs vom Bilanzstichtag bewertet (§ 256a HGB)	Verfahren zulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG); Fremdwährungsforderungen werden mit dem Briefkurs vom Zugangstag, ggf. mit dem niedrigeren Briefkurs vom Bilanztag (bei dauernder Wertminderung) bewertet
Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	Kein Aktivierungswahlrecht für Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer auf Anzahlungen Aktivierungswahlrecht für das Damnum – Disagio (§250 Abs. 3 HGB)	Aktivierungspflicht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG Aktivierungspflicht nach § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG i.V.m. BFH vom 03.02.1969, BStBl II 1969, 291)
Verbindlichkeiten	<u>Bewertung:</u> Erfüllungsbetrag (§253 Abs.1 S.2 HGB) Fremdwährungsverbindlichkeiten: Bewertung mit dem Devisenkassamittelkurs vom Bilanzstichtag (§ 256a HGB)	<u>Bewertung:</u> Anschaffungskosten bei un-verzinslichen Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit ab 12 Monaten mit 5,5% abgezinster Nennbetrag (§6 Abs.1 Nr. 3 S. 1 EStG) Fremdwährungsverbindlichkeiten: Bewertung mit dem Geldkurs vom Zugangstag, ggf. mit dem höheren Briefkurs vom Bilanzstichtag (bei dauernder Werterhöhung)
Rückstellungen	Bilanzierung/Ansatz: Passivierungszwang (§249 Abs.1 HGB)	Bilanzierung/Ansatz: grundsätzlich Passivierungszwang (§5 Abs.1 S.1 EStG) mit folgenden Ausnahmen:
	-	• Rückstellung für bedingt rückzahlbare Zuwendungen: nur eingeschränkt zulässig (§5 Abs.2a EStG) • Rückstellung wegen Verletzung fremder Urheberrechte: nur eingeschränkt zulässig (§5 Abs.3 EStG) • Rückstellung für Jubiläumszuwendungen: nur eingeschränkt zulässig (§5 Abs.4 EStG) • Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften: nicht zulässig (§5 Abs. 4a EStG) • Rückstellungen für Aufwendungen, die in späteren Jahren als AK/HK für ein Wirtschaftsgut zu aktivieren sind: nicht zulässig (§5 Abs. 4b EStG) • Pensionsrückstellungen: nur zulässig, soweit die steuerrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind (§6a EStG)
	-	
	-	
	-	
	-	

Schematische Darstellung der Abweichungen		
Bilanzposten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Rückstellungen	<u>Bewertung:</u> Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag inkl.künftiger Preis- und Kostensteigerungen (§253 Abs.1 S.2 HGB)	<u>Bewertung:</u> Der nach den Wertverhältnissen vom Bilanzstichtag erforderliche Betrag ohne künftige Preis- oder Kostensteigerungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG) <u>Einschränkungen bei folgenden Rückstellungen:</u> • für gleichartige Verpflichtungen (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. a EStG) • für Sachleistungsverpflichtungen (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. b EStG) • für Verpflichtungen, mit deren Erfüllung künftige Vorteile verbunden sind (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. c EStG)
		wegen Verpflichtungen, für deren Entstehen der laufende Betrieb ursächlich ist (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. d EStG)
	Bei Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Geschäftsjahre. Pensionsrückstellungen dürfen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich aus einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.	Für Verpflichtungen Abzinsung mit 5,5% (§6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. e EStG) Pensionsrückstellungen sind nach den Regeln von § 6a EStG zu bewerten.

РЕФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

LEGAL REGULATION OF THE ORGANIZATION OF SINGLE-ENTRY AND DOUBLE-ENTRY ACCOUNTING IN LATVIA

I. Arbidane, doctor of economics, assoc. professor;

J. Volkova, master of economics

Rezekne Higher Education Institution, Latvia

To ensure successful implementation of the accounting functions and to comply with the legal requirements, in every organization, it is necessary to establish the system, which is based on the corresponding legal requirements – the accounting and bookkeeping system. It will differ depending on the specialisation of the performer of economic activity; nevertheless the system will be based on the common requirements provided by the specific laws and regulations of Latvia (Table 1). Organization of accounting is regulated by the Law *On Accounting* stipulating that any company registered in Latvia, disregarding its business legal type and form, has to establish the accounting and bookkeeping system. There are peculiarities of the accounting and bookkeeping which is organized as a single entry system or a double-entry system.

Table 1 – Legislative and regulatory framework regulating the accounting organization for the system of single-entry bookkeeping and the system of double-entry bookkeeping

[Compiled by the authors]

Single-entry system	Double-entry system
Law On accounting, adopted on October 10, 1992, with amendments	
The Cabinet Regulations No.585, adopted on October 21, 2003 Regulations on the conduct and organization of accounting	
The Cabinet Regulations No.584, adopted on October 21, 2009 Regulations regarding accounting of cash-office operations	
The Cabinet Regulations No.282, adopted on May 02, 2007 Procedures for using electronic devices and equipment for registration of taxes and other payments	
The Cabinet Regulations No.188, adopted on May 08, 2007 Procedures for organization of single-entry accounting system for individual merchants, individual enterprises, farming and fishing enterprises, and other natural persons performing economic activities	
Guidance material on filling in The Journal of incomes and expenditures of the economic activities	International accounting standards
The Cabinet Regulations No.301, adopted on March 20, 2007 Regulations on the financial accounts of individual merchants	Annual Accounts Law with amendments to October 19, 2006
Methodical guidelines and letters by the State Revenue Service	
Other legal regulations on the accounting and annual reporting of the economic activities	

The information summarised in Table 1 allows concluding that the basic requirements for the organization of a single-entry and a double-entry accounting system are governed by the same legal regulations. Nonetheless, the difference of both accounting systems is fundamental: the cash-basis accounting is used in the single-entry system; the accrual-based accounting is used in double-entry system. The essential is the difference in preparation of annual reports: *The Annual Accounts Law* and accounting standards, which are not binding for the single-entry system, are used in the double-entry system.

When selecting the form of commercial activity, it is necessary to evaluate thoroughly the advantages and disadvantages of the future legal status of the merchant or enterprise. In addressing the question of the most appropriate form of entrepreneurship, the main points that should be considered are: the personal responsibility risk of the owners, complexity of the registration procedures and its price, simplicity and flexibility of the company's management, the difference in taxation and organization of accounting.

The Law "On Accounting", adopted in Latvia in 1992, sets up the requirement to organize and to conduct the accounting in accordance with the following basic methodological principles summarised in Table 2.

Table 2 – General methodological guidelines for organization and conduct of accounting
[Compiled by the authors]

Double-entry system	Single-entry system
1	2
Principle of measure of value	
Measure of value is EUR. Transactions that are carried out in foreign currencies are recalculated in accordance with the exchange rate of the Bank of Latvia on the day the operation was performed.	
Principle of independence of the business entity	
This principle refers to the assumption that the company has to be legally independent in relation to its owner.	This requirement is irrelevant for the individual merchants, since, in accordance with the Article 76 of the Commercial Law, the individual merchant is liable for his/her obligations with all his/her property.
Principle of sustainability of the company's operations	
It is assumed that the company, once established, will continue its activities in the future	
Actual costs evaluation principle	
In the Section 11 of the law "On Accounting", it is stipulated that evaluation of the company's property, including the claims and obligations, shall be made in accordance with the procedures laid down in laws and regulations. The objects of accounting shall be evaluated by the price of their acquisition, including purchase, transportation, instalment, assembling, and other related expenses. The actual costs evaluation principle is reinforced in the Chapter "Valuation Rules" of the Annual Accounts Law.	

End of the table 2

1	2
Principle of conservatism	
The principle suggests that, when applying the valuation rules, for instance, for the valuation of inventory, the method of the lowest value is used.	
Principle of significance	
The accounting provides the company's management with the necessary information at the moment when decisions are made.	Individual merchants and other self-employed persons perform economic activities in the competitive environment and use the accounting information for making justified commercial decisions.
Realization principle	
The transaction must be recognized in accordance with the legal aspect – at the moment the rights and liabilities have occurred. All amounts, irrespective whether received or not, are recognized as the taxpayer's revenue that has occurred along with the taxpayer's rights for this revenue at the certain taxation period.	Cash-register method recording the actual moment of cash inflow or expenditure.
Principle of proportionality of revenues and expenditures	
The principle suggests that revenues at the particular accounting period should be proportional to the expenditure that has occurred to generated his revenue.	In accordance with this method, all the sums the taxpayer has actually received during the particular period are recognized as revenues, and all the sums that are actually paid – as expenses.

In accordance with the above mentioned, it shall be assumed that the double-entry accounting system has more advantages rather than the single-entry system, as the first ensures:

- 1) Information on the company's assets and all their sources;
- 2) More detailed accounting information;
- 3) More precise information for the analysis of economic activities and future planning.

The single-entry accounting system's task is to determine correctly the taxable income which is subject to the personal income tax in the particular taxation year. The single-entry accounting system does not provide the users with all the information necessary for decision making and planning the development of the economic activities.

In Article 9 of the Law on Accounting it is specified that the accounting registers shall be maintained using a double entry accounting system. Though, the articles

of the law envisage exemptions, hence they are not binding for the enterprises that are allowed to maintain the accounting using a single entry system. Those are:

- Individual merchants, individual enterprises, farming and fishing enterprises whose turnover (income) from the economic transactions during the previous accounting year does not exceed 300 000 euros, other natural persons who perform economic activities.

- Associations, foundations, trade unions and religious organisations whose turnover (income) from the economic transactions during both the current and previous accounting year does not exceed 40 000 euros.

The person responsible for the accounting at the company is the head of the enterprise who, in accordance with the legislation, organizes the accounting and bookkeeping in one of the following ways:

- Accounting is performed by owner himself/herself (individual enterprise or merchant, natural person, head of capital company as a single owner).

- Employment contract with an employee – accountant or outsourced accountant.

- Contract with another company on outsourcing of the accounting services.

The provision of the Cabinet regulations cannot be fulfilled by the companies providing accounting services and having two or more owners, where one of the owners – member of the board – manages accounting and bookkeeping. During thematic inspections, officers of the State Revenue Service admit that, in fact, it is a breach of the legal regulations, though, at the same time, they confess that there is no logical reason to employ an accountant from the outside.

The entrepreneur has to analyse the legal norms and the accounting requirements for enterprises and has to select the accounting system which is the most appropriate for the particular form of entrepreneurship – whether to employ a professional accountant, to buy outsourcing service, or to do it himself/ herself. Though, it has to be kept in mind that the aim of the selection is to have a correctly organized and maintained accounting and bookkeeping system.

REFERENCES

1. Par grāmatvedību. LR Augstākās padomes 1992.gada 14.oktobra likums [Electronic resource]. – Mode of access: <http://likumi.lv/doc.php?id=66460/>
2. Komerclikums. LR saeimas 2000.gada 13.aprīļa likums [Electronic resource]. – Mode of access: <http://likumi.lv/doc.php?id=5490/>
3. Kārtība, kādā individuālie komersanti un citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā MK noteikumi Nr.1160 no 13.10.2009 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://likumi.lv/ta/id/199217-kartiba-kada-individualie-komersanti-un-citas-fiziskas-personas-kas-veic-saimniecisko-darbibu-karto-gramatvedibu-vienkarsa-iera/>

ОЦЕНКА ПРОДУКЦИИ ПЧЕЛОВОДСТВА В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ИНФОРМАЦИОННО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ СТОИМОСТИ

Е.Ю. Афанасьева, магистр экон. наук

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

В связи с усилением роли управленческого учета в повышении эффективности деятельности пчеловодческих хозяйств меняются требования к информации, формируемой в системе бухгалтерского учета производственных затрат: учетные данные приобретают управленческий акцент. В этой связи калькулирование себестоимости продукции, как завершающий этап учета затрат на производство продукции, имеет огромное значение для получения точной и объективной управленческой информации.

В соответствии с Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» при принятии к учету активы оцениваются по первоначальной стоимости [1], которая для готовой продукции определяется «в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов» [2]. Сезонность получения готовой продукции в пчеловодстве не позволяет определить фактические производственные затраты в течение года, поэтому для установления стоимости продукции пчеловодства законодательством предусмотрена оценка по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости с доведением ее в конце года до фактической. Таким образом, в Республике Беларусь принцип учета по себестоимости выступает главенствующей концепцией, в соответствии с которой в основу оценки продукции в пчеловодстве положена величина фактических затрат, понесенных при ее получении.

В соответствии с действующей практикой пчеловодческих хозяйств калькулирование фактической себестоимости продукции пчелопасек включает 3 этапа:

- исчисление себестоимости всей выпущенной продукции путем учета затрат котловым методом;
- расчет фактической себестоимости отдельных видов продукции путем межотраслевого (между пчеловодством и растениеводством) и внутриотраслевого (между видами продукции) распределения затрат пропорционально определенному проценту и ценам реализации соответственно;
- определение себестоимости калькуляционной единицы продукции (работы, услуги).

Вместе с тем, на основании исследования действующей практики пчеловодческих хозяйств (КУПСХ «Полота», пчелопасека УО «Городокский государственный профессионально-технический колледж сельскохозяйственного производства имени И.В. Дорощенко») выявлен ряд методологических проблем, возникающих в процессе распределения производственных затрат пчеловодства.

На затраты растениеводства относится доля производственных затрат, сформированных в целом на пасеке. Вместе с тем, технологический процесс получения сельскохозяйственной продукции в пчеловодстве неоднороден и состо-

ит из 2 последовательных стадий: содержания пчелосемей и обработки (доработки) изъятой из ульев пчеловодческой продукции. Затраты на обработку продукции нецелесообразно относить на себестоимость опыленных сельскохозяйственных культур, поэтому они должны быть исключены из состава затрат, доля которых относится на растениеводство, что приведет к формированию действительной стоимости как продукции пчеловодства, так и растениеводства. Кроме того, законодательством четко не установлен процент распределения затрат между отраслями; он зависит от вида энтомофильной культуры, размеров опыленных площадей, урожайности, плотности опыления; что требует от хозяйств трудоемких расчетов.

Распределение производственных затрат между видами готовой продукции в пчеловодстве осуществляется пропорционально ценам реализации, тогда как отсутствует прямая взаимосвязь между ценой, изменчивой под влиянием рыночного спроса и предложения, и фактической себестоимостью продукции. Реализационные цены, хотя и являются денежным выражением стоимости, не могут учесть всей сложности единого технологического процесса производства в улье, реальность отнесения действительного объема ресурсов, затраченных на тот или иной вид продукции.

Кроме того, сложность в установлении рыночных цен редко реализуемых видов продукции пчеловодства вызвала необходимость во введении условных коэффициентов пересчета себестоимости. Себестоимость одного килограмма пчел (пакеты с пчелами) приравнивается к себестоимости 10 кг меда, а себестоимость прироста количества сотов определяется по себестоимости топленого кондиционного воска. Вместе с тем, ценовое соотношение пчелопакетов и меда 1:10 является устаревшим и не соответствует текущей рыночной ситуации; а для получения воска из гнездовых сот требуется провести ряд технологических операций, которые увеличивают фактическую себестоимость воска относительно сот, поэтому методика оценки пчелопакетов и гнездовых сот, основанная на применении условных коэффициентов, является субъективной и вызывает искажение фактической себестоимости продукции.

Производственный процесс в улье носит комплексный характер, означающий одновременное получение ряда сопряженных продуктов, отличных типами исчисляемых калькуляционных единиц. При такой особенности технологического процесса применение широко используемых баз распределения (прямые затраты, заработная плата, объем производства и др.) неприемлемо, поскольку они не обеспечат расчет обоснованной себестоимости. При таких условиях, требуется предложить иную базу для распределения, оказывающую непосредственное влияние на производственные затраты пчеловодства.

Процесс производства в пчеловодстве, как любая естественная система, подвержена воздействию фундаментального закона природы – закона сохранения энергии (Н. Майер и Г. Гельмгольц): «при всех макроскопических химических и физических процессах энергия не создается и не исчезает (не разрушается), а только переходит из одной формы в другую» [3].

Действие этого закона распространяется и на процессы, происходящие в живых организмах. Установлено, что общее количество энергии, которое получает растение, животное или человек за некоторый промежуток времени впоследствии обнаруживается вновь, во-первых, в выделяемом тепле, во-вторых, в совершаемой внешней работе или выделяемых веществах, в-третьих, в увеличении теплоты сгорания тела в результате роста или накопления вещества.

Взаимосвязь энергии и стоимости подтверждается результатами научных трудов С.А. Подолинского (1880 г.), П.Г. Кузнецова (1967 г.), Г. Одума (1970 г.), Л. Ларуша (1967 г.), Б.Е. Большакова (1987-2010 гг.), которые показали, что фундаментальной мерой стоимости является мощность как универсальная величина» [4, с. 49].

Маженов Н., Маженова А. оценивают величину стоимости продукции через общественно необходимые энергозатраты: «величина стоимости, данной потребительной стоимости определяется лишь количеством труда, или количеством энергии, общественно необходимого для ее изготовления» [5, с. 9].

То есть, современная информационно-энергетическая теория стоимости предполагает, что поскольку рабочая сила и средства труда потребляют не время, а энергию, предметы труда, при производственном использовании, также несут в себе энергию, то следовательно, затраты на потребление в процессе производства живого и овеществленного труда и его продукт следует измерять в единицах энергии. Такой единицей может стать кДж.

Изучением обменных энергетических процессов в пчеловодстве занимались такие ученые как Г.Ф. Таранов, С.А. Розов, П.М. Комаров, М.Ф. Шеметков, Д.К. Шапиро, И.К. Данусевич и др., которые экспериментальным путем установили количество энергии, потребляемой пчелами в течение года, и определили ее расход по видам продукции, энергозатраты на воспроизводство и прирост пчелиных семей.

Себестоимость единицы продукции на производственном (технологическом) уровне следует выразить в энергетических единицах (килоджоулях) по формуле

$$W = \frac{\mathcal{E}_{np} + A}{K_{np}},$$

где W – технологическая себестоимость (энергоёмкость) продукции, кДж; $\mathcal{E}_{np}$ – энергия преобразования продукции, кДж; A – работа пчел в улье, кДж; K_{np} – количество продукции в калькуляционных единицах.

На основе концептуальной модели энергоёмкости разработаны коэффициенты (пропорции) распределения затрат между видами продукции, в основе которых лежит соотношение затрат энергии в расчете на единицу продукции.

Резюмируя вышесказанное, отметим, что энергоёмкость продукции является показателем, непосредственно отражающим категорию стоимости, поэтому ее применение в качестве базы распределения затрат комплексного производства

в пчеловодстве позволит объективно рассчитать затраченный объем ресурсов на создание конкретного вида и определить фактическую себестоимость, необходимую для планирования производства, принятия оперативных управленческих решений и поиска резервов снижения затрат сельскохозяйственной отрасли.

ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г., № 57-З : принят Палатой представителей 26 июня 2013 г. : одобрен Советом Республики 28 июня 2013 года.
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов : постановление Министерства финансов Республики Беларусь, от 12 нояб. 2010 г., № 133 : с изм. и доп. от 27.апреля 2011, № 25.
3. Дедю, И.И. Экологический энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / И.И. Дедю // Кишинев, Главная редакция Молдавской советской энциклопедии. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ecolog/3733/%D0%97%D0%90%D0%9A%D0%9E%D0%9D>.
4. Маженов, Н. Энергетические основы теории трудовой стоимости А. Смита и Д. Рикардо / Н. Маженов, А. Маженова // Международный электронный журнал. Устойчивое развитие: наука и практика. – 2011. – № 1 (6). – Режим доступа: <http://www.yrazvitie.ru/wp-content/uploads/2011/07.pdf>.
5. Большаков, Б.Е. Мощность как мера в экономике / Б.Е. Большаков // Международный электронный журнал. Устойчивое развитие: наука и практика. – 2010. – № 2 (5). – Режим доступа: <http://www.yrazvitie.ru/wp-content/uploads/2011/02.pdf>.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ РАСХОДОВ

У.Ю. Блинова, д-р экон. наук, проф.

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

В настоящее время стремление работать с максимальной экономической отдачей заставляет многие организации реформировать как свою внутреннюю организационную структуру, так и методы управления бизнесом, такие как бюджетирование.

Большинство авторов, рассматривая бюджетирование, сходятся на том, что бюджетное планирование представляет собой процесс подготовки отдельных бюджетов по структурным или функциональным подразделениям организации, разработанных на основе утвержденных руководством программ.

Учет и бюджетирование затрат предполагает участие многих специалистов, объединенных единым руководством и общей идеей, и является довольно трудоемким процессом, требующим значительных материальных и временных затрат. В этой связи возникает необходимость согласовывать деятельность подразделений организации и подчинить ее общей стратегической цели. Именно поэтому многие руководители избегают разрабатывать бюджеты затрат и предпо-

читают вести управление путем текущего реагирования на возникающие трудности. Есть мнение, что получение информации по учету затрат достаточно для управления в условиях кризиса, и долгосрочный прогноз невозможен.

На наш взгляд, эффективно строить и управлять своей хозяйственной деятельностью без бюджетирования затрат невозможно. При этом методы и приемы бюджетирования должны отвечать современным реалиям, не копировать, а учитывать зарубежный опыт, не пренебрегать имеющимся отечественным опытом; не быть просто дополнительным и не нужным этапом экономических работ, а осуществлять помощь организациям.

Бюджетирование расходов – база для внутрифирменного планирования расходов, когда все затраты и результаты приобретают денежное выражение. Разработка бюджетов придает количественную определенность выбранным направлениям деятельности организации. Бюджетирование способствует выработке и контролю целей в организации, разработке стратегии бизнеса.

Бюджетирование расходов является основой для управленческого учета и в этом проявляется функция учета. В современной организации требуется представлять точную информацию по видам расходов, подразделениям, районам торговли или комбинации этих показателей. В организации появляется возможность сравнивать намеченные текущие и перспективные цели с фактическими результатами деятельности организации и получать точную информацию. В управленческом учете роль бюджетирования состоит в отражении движения счетов и активов организации (в т.ч. денежных средств), финансовых ресурсов. При помощи бюджетирования своевременно представляются в максимально удобной форме и виде соответствующие показатели финансовой деятельности организации, необходимом для принятия эффективных управленческих решений.

При организации процесса бюджетирования расходов необходимо разработать финансовую и бюджетную модели.

Внедрение учета и бюджетирования расходов требует от руководства организации немалых усилий и занимает довольно продолжительный период времени. На подготовительном этапе должен быть проведен анализ организационной структуры организации, функций подразделений, информационных потоков, документооборота. В результате анализа следует выделить центры затрат, определить центры финансовой ответственности (ЦФО), то есть сформировать финансовую модель.

Кроме того, необходимым условием осуществления бюджетирования является использование информационных технологий.

При инициировании руководителем организации внедрения процесса бюджетирования оказывают сопротивление, как правило бухгалтерия, руководители среднего и низшего звена. Они больше всего недовольны необходимостью менять сложившиеся условия работы и брать на себя дополнительные функции. Надо преодолеть такое сопротивление, что является довольно сложной задачей. Иначе бюджетирование не принесет ожидаемых результатов, как процесс внутрифирменного планирования, требующий участия многих звеньев организации.

Каждый сотрудник, осуществляющий бюджетирование, должен представлять все его преимущества и недостатки.

При разработке бюджета отдельные виды деятельности должны координироваться таким образом, чтобы все подразделения организации работали согласованно, стремясь достичь общих целей, стоящих перед организацией.

При разработке и исполнении бюджетов расходов необходимо учитывать ряд требований. Так, бюджетирование как составная часть оперативного (краткосрочного) планирования должно согласовываться со стратегическими, текущими, маркетинговыми и другими поставленными целями организации [1]. Именно поэтому двух одинаково построенных систем бюджетного планирования не существует, поскольку в каждой организации на основе ее специфики (отрасли, стандартов, деятельности и т.п.) формируется свой подход к построению и использованию бюджетов.

Стандартным периодом бюджетирования, если речь не идет о каком-либо новом стратегическом проекте, является календарный год с делением по временным отрезкам. Обычно именно на месяцы и кварталы разрабатываются текущие планы деятельности организации. Но временной период бюджетирования расходов зависит от целей планирования, т.е. от того, в течение какого периода предполагается достижение того или иного факта финансово-хозяйственной деятельности организации. При этом бюджеты могут составляться на весь год в фиксированных показателях, но могут и пересматриваться в течение периода с появлением новой информации. Наиболее эффективным является подход корректировки показателей бюджетов ежемесячно по мере поступления новой информации.

Практически все организации имеют существенные резервы, которые кроются в слабой развитости текущего менеджмента [2]. С одной стороны, организации обычно испытывают значительные проблемы с оборотным капиталом, а с другой – не предпринимают достаточных усилий по внедрению современного финансового менеджмента, позволяющего ослабить, а в некоторых случаях и решить эти проблемы. В то же время существуют примеры предприятий, менеджмент которых, несмотря на нестабильную макроэкономическую обстановку, обеспечил эффективную работу в значительно более высокой степени, чем это можно было сделать при других условиях.

При бюджетировании расходов необходимо разрабатывать специальный документ – Бюджетный регламент, где указано: перечень лиц, ответственных за подготовку и исполнение бюджетов; описание системы бюджетирования расходов; список документов бюджетирования; состав и регламент бюджетного комитета; сроки подготовки и представления бюджетов. Однако во многих организациях учет и бюджетирование расходов практически не регламентировано.

Большинство организаций уже используют традиционное бюджетирование расходов и на его внедрение тратится огромное количество финансовых, трудовых и других ресурсов. При этом ряд проблем остается нерешенными.

Например, реальным инструментом управления при такой системе бюджеты не являются, и по-прежнему осуществляется субъективное распределение оборотных средств по разным текущим статьям.

Процедуры формирования бюджетов зачастую недокументированы, не используются стандартные документы, а упор делается на сложившиеся взаимоотношения между отделами, телефонные звонки и другие неформальные отношения.

Кроме того, отсутствие последовательности операций, проходящей через все отделы и имеющей своей целью удовлетворение потребностей руководства в инструменте управленческого учета – бюджете, приводит к отрыву долгосрочных планов от краткосрочных. Краткосрочные планы формируются по своим законам, и имеют целью распределение дефицитных оборотных средств организации по направлениям и проектам, руководители которых сумели выбить ресурсы из финансового директора. В результате бюджет организации не выдерживается в соответствии со стратегическими целями.

Подход к стратегическому бюджетированию расходов является более эффективным, поскольку стратегическое бюджетирование способно соединить обе управленческие категории (цели и показатели деятельности) в единый инструмент в области стратегического управленческого учета.

Стратегическое бюджетирование расходов необходимо определять как связующее звено инструментов стратегического управленческого учета [3]. При этом важнейшим условием эффективной организации стратегического управленческого учета расходов является планирование использования стратегической информации. Она приобретает приоритетную роль в каждом инструменте стратегического управленческого учета, в то время как в процессе стратегического бюджетирования сводит их воедино.

Повышение эффективности использования инструментов управленческого учета связано также с необходимостью внедрения информационных технологий, что даст необходимую формализацию процессу управленческого учета в целом.

Таким образом, актуальность организации бюджетирования затрат обусловлена необходимостью систематического анализа бизнеса и предоставления программы развития компании в таком структурированном виде, который позволяет осуществлять непрерывный мониторинг и принимать оперативные решения по возникающим проблемам. Необходимо повышать эффективность учета и бюджетирования расходов, учитывая сложившийся российский и зарубежный опыт, потребности органов управления хозяйствующим субъектом.

ЛИТЕРАТУРА

1. Финансовый менеджмент : учебник / под ред. В.В. Ильина. – М.: Издательство «Омега-Л», 2011. – С. 155.
2. Ермакова, Е.А. Бюджетный менеджмент и его функциональные элементы / Е.А. Ермакова // Финансы и кредит. – 2010. – № 20. – С. 3.
3. Рыбалко, О.А. Стратегическое планирование и бюджетирование как базовые элементы современной системы управления / О.А. Рыбалко, Л.В. Шалаева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 28. – С. 26.

СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ФРАНЧАЙЗИ

Н.А. Борейко

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

На сегодняшний день франчайзинг является динамично развивающимся видом предпринимательской деятельности, который предполагает передачу в Пользования комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности (франшизы). Основным источником информации, позволяющим сделать вывод о эффективности применения франчайзинга, является бухгалтерская отчетность. Объективность выводов во многом зависит от полноты и качества содержащейся в бухгалтерской отчетности информации. Однако содержание форм бухгалтерской отчетности, утвержденных Постановлением Министерством финансов Республики Беларусь № 111 от 31.10.2011 г., не обеспечивает пользователей информацией об осуществляемых видах деятельности и эффективности каждого отдельного вида деятельности, в том числе и франчайзинговой. Франчайзинг является специфическим видом деятельности, и включает в себя ряд особенных объектов учета и хозяйственных операций, нехарактерных для других видов деятельности. Названные специфические особенности находят свое отражение в учете франчайзинговой деятельности. Однако, для предоставления пользователям достоверной отчетности, необходимо обеспечить отражение специфики франчайзинговой деятельности и в отчетности предприятий, осуществляющих данный вид деятельности. Качественная информация, характеризующая различные этапы франчайзинговой деятельности, должна найти свое отражение в отчетности франчайзи.

Современные тенденции развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в международной практике учета таковы, что большой акцент делается на примечания. Согласно МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности» примечания являются неотъемлемой частью финансовой отчетности и включают в себя «краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснительные примечания. В примечаниях приводятся повествовательные описания или более подробный анализ статей, раскрытых в финансовой отчетности, а также информация о тех статьях, которые не отвечают критериям признания в финансовой отчетности» [1]. Следуя из характеристики состава информации, подлежащей раскрытию в примечаниях, согласно МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности», данные, касающиеся специфики франчайзинговой деятельности, и влияющие на оценку эффективности данного вида деятельности, могли бы найти свое отражение непосредственно в примечаниях к финансовой отчетности.

Как следует из Постановления Министерства финансов Республики Беларусь № 111 от 31.10.2011 «Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности» аналогом примечания в отечественном законодательстве являются примечания к

бухгалтерской отчетности. Согласно указанному постановлению примечания к бухгалтерской отчетности содержат:

- описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;
- способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;
- дополнительную информацию по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств, отчета о целевом использовании полученных средств, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в указанных отчетах;
- дополнительную информацию, которая не содержится в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменении капитала, отчете о движении денежных средств, отчете о целевом использовании полученных средств, но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;
- иную информацию, раскрытие которой в пояснительной записке установлено законодательством [2].

Поскольку информация, отражающая специфику деятельности франчайзингового предприятия, на наш взгляд, является уместной для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями и не содержится в других формах бухгалтерской отчетности, то является целесообразным отражать ее в пояснительной записке.

В этой связи, предлагаем для предприятий, осуществляющих франчайзинговую деятельность, ввести дополнительный раздел в пояснения, в котором будут в повествовательном виде, а также в денежной оценке охарактеризованы специфические объекты учета и хозяйственные процессы, присущие франчайзинговой деятельности. Данный раздел целесообразно обозначить как «Пояснения по франчайзинговой деятельности».

Таким образом, «Пояснения по франчайзинговой деятельности» для предприятий франчайзи должны содержать следующую информацию:

1. Размер и состав предфранчайзинговых затрат, осуществленных в данном отчетном периоде. Согласно методике учета данного вида специфических затрат, они в дальнейшем включаются в стоимость полученной франшизы. Соответственно их обособленное отражение после принятия к учету франшизы не целесообразно. Таким образом, данный пункт Пояснений подлежит заполнению только в том отчетном периоде, в котором названные затраты осуществлялись. Информация формируется на основании сумм, отраженных по дебиту счета 08-04-1 «Предфранчайзинговые затраты».

2. Стоимость и состав франшизы, полученной в пользование при заключении франчайзингового договора. Информация формируется на основании данных синтетического и аналитического учета по счету 08-04-2 «Приобретение франшизы» и счету 04-1 «Франшиза полученная», согласно методике учета.

3. Состав и размер франчайзинговых затрат, отраженных по дебиту счета 24 «Франчайзинговые затраты», в соответствии с номенклатурой и методикой их учета, предложенной автором. В данном пункте уместно также отразить удель-

ный весь франчайзинговых затрат в общем объеме расходов франчайзингового предприятия. Данная информация определяется путем соотношения сумм затрат, отраженных по дебиту счета 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализации» в корреспонденции с кредитом счета 24 «Франчайзинговые затраты», к общей сумме затрат, сформированных по дебиту счета 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализации».

4. Объем и состав задолженности перед предприятием франчайзером по единовременным и текущим платежам и прочая задолженность, отражаемая по счету 76-8 «Расчеты с франчайзером». Целесообразно также указать период возникновения данной задолженности: долгосрочная либо краткосрочная.

Таким образом, раскрытие предлагаемой информации в примечаниях к бухгалтерской отчетности записке к отчетности, сформированной на основании методик учета франчайзинговой деятельности, позволит предприятиям, осуществляющим франчайзинговую деятельность, получить информационную базу для экономического анализа и объективные данные для принятия управленческих решений о целесообразности использования франчайзинга как способа коммерциализации интеллектуальной собственности и вовлечения ее в хозяйственный оборот.

ЛИТЕРАТУРА

1. Палий, В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 456 с.
2. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности : постановления Министерства финансов Республики Беларусь, 31 октября 2011, № 111.

ОТРАСЛЕВЫЕ АСПЕКТЫ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ УСЛУГ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИИ

*Г.М. Бэдику, канд. экон. наук
Экономическая Академия, Молдова*

В настоящее время одной из областей стремительно развивающегося бизнеса в Молдове, является телекоммуникационный сектор (*фиксированная телефонная связь, мобильная телефонная связь, передача данных и доступ в Интернет, сектор вещания и ретрансляции аудиовизуальных программ*) [1].

Многофункциональное назначение бухгалтерского учета применительно к данному сектору приводит к необходимости организации информации, исходя из значимости стратегического позиционирования в условиях острой конкурентной борьбы на рынке услуг телекоммуникации и существенного присутствия иностранных инвестиций в капитале телекоммуникационных операторов (*предприятий*).

Телекоммуникационный сектор развивается высокими темпами и обеспечивает очень широкий спектр комбинированных услуг, как физическим, так и юридическим лицами, при этом эволюция бухгалтерских стандартов идет гораздо медленнее. На основании проведенного исследования выявлено, что номенклатура оказываемых услуг разнообразна, фактическое количество услуг в биллинговой системе (*технологическая платформа, позволяющая автоматически осуществлять подсчет трафика по видам предоставляемых услуг: интернет, телефония*) предприятия может достигать более тысячи позиций. В результате, появляются все новые аспекты учета, не нашедшие должного урегулирования как в МСФО, так и в НСБУ (*Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета*). Для решения возникающих в связи с этим учетных вопросов бухгалтерам приходится использовать профессиональное суждение. Корректная организация учета новых аспектов позволит избежать убытков, недополученной прибыли, а также повысит эффективность деятельности оператора как в краткосрочной, так и долгосрочной перспективе.

Теоретической и методологической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты Республики Молдова [1], [2], [3] регламентирующие деятельность предприятий, оказывающих услуги телекоммуникации, а также МСФО [4] и практическое исследование ведения бухучета на нескольких национальных операторов [5].

В ходе исследования выяснилось, что в условиях быстрого развития отрасли, наиболее проблемными, не регламентированными в полном объеме вопросами, с которыми приходится сталкиваться операторам, является *учет операций, связанных с оказанием/ реализацией услуг; признанием доходов и расходов, связанные с оказанием услуг; расчеты за услуги с абонентами; взаиморасчеты с партнерами и т.д.* В итоге, операторы вынуждены действовать, исходя из собственного понимания правильности ведения учета, несистематизированных, и в некоторых случаях противоречащих друг другу разъяснений со стороны органов государственной власти, теоретиков и практиков бухгалтерского учета. Следствием этого является то, что на однотипных предприятиях телекоммуникационного сектора применяются разные подходы к организации бухгалтерского учета. Это приводит к существенным различиям и несопоставимости информации в сформированной отчетности предприятий. Однозначно, процесс унификации подходов к решению учетных проблем, приобретает особую важность.

В связи с тем, что операторы развивают деловые международные отношения, они нуждаются в подготовленную финансовую отчетность с учетом требований МСФО. Многие молдавские операторы составляют финансовую отчетность как в соответствии с требованиями молдавского законодательства, так и по Международным стандартам.

Учет в этом виде деятельности вызывает много вопросов – один из них **признание доходов**. Формирование доходов является одним из важнейших учетных процессов, происходящих на предприятии.

Согласно НСБУ «Доходы», *доходы от оказания услуг* - это доходы от выполнения субъектом работ в течение определенного периода времени (например, доходы от транспортных, ремонтных, посреднических, консультационных, обра-

зовательных, спортивно-развлекательных, по установке оборудования, телефонных, Интернет, туристических услуг) [2, пункт 5].

Национальные требования бухгалтерского учета предусматривают признание доходов от оказания услуг в случае одновременного выполнения следующих условий: *величина доходов может быть надежно измерена; существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом; стадия завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно измерена; и затраты, возникшие при выполнении сделки и затраты на ее завершение, могут быть надежно измерены* [2, пункт 19].

Необходимо отметить, что доходы операторов, работающих в области телекоммуникаций, включает суммы по счетам, выставляемым абонентам за ежемесячное представление доступа в сеть, разговорное время, передачу SMS, предоставление прочих коммуникационных услуг, платежи за соединение абонентов сети группы с пользователями других стационарных и сотовых сетей, суммы от продажи оборудования, включая мобильные телефоны и т. д. Характерной особенностью данной отрасли является невещественный характер продукции (то есть, услуга) и совпадение во времени процесса производства и потребления продукции (оказание услуг). *Эта особенность обуславливает признание доходов в учете оператора телекоммуникаций в момент оказания услуг.*

Часто бывает, что сделка в области телекоммуникаций содержит несколько компонентов, то есть пакетов, состоящих из товаров и услуг (*предоставление услуг связи, телефона, «бесплатных» минут разговора, SMS и т.д.*). НСБУ [2] и МСФО [4] содержат недостаточно конкретные рекомендации относительно признания доходов от сделок такого рода. Согласно НСБУ «Доходы», доходы признаются, как правило, отдельно по каждой сделке. В определенных ситуациях, доходы могут признаваться по отдельным компонентам сделки (*например, если цена реализации ценностей включает установленную сумму на последующее обслуживание, эта сумма первоначально отражается как доходы будущих периодов и признается как текущие доходы по мере оказания услуг по обслуживанию проданных ценностей*) [2, пункт 9)]. Главными вопросами при этом остаются техническая и коммерческая делимость разных составляющих проданного пакета и достоверное определение справедливой стоимости каждой их них.

В ходе исследования выявлено, что для корректного признания доходов от продажи такого пакета необходимо по возможности выделить доходы, связанные с каждой его составляющей (товаром, услугой). При этом важно определить, какие компоненты могут и должны учитываться отдельно, а какие подлежат объединению в целях учета. Как правило, по разным компонентам пакета, доход признается в разное время.

Например, использование телефонов в качестве поощрения абонентов к заключению договоров на предоставление услуг связи на фиксированный срок является распространенной практикой. Если в продаваемом потребителю пакете имеется мобильный телефон, необходимо определиться, должен ли он для целей признания дохода учитываться отдельно от остальных составляющих и можно ли доход от продажи мобильного телефона признать сразу или отложить на будущие периоды. Доход от продажи мобильного телефона может быть признан сразу в мо-

мент продажи пакета, если к потребителю перешли все риски, связанные с правом собственности на телефон. Кроме того, справедливую стоимость мобильного телефона довольно легко определить. А вот включенная в пакет сумма предоплаты за время разговора должна признаваться в составе дохода, только когда услуга будет оказана, то есть, когда абонент использует предоплаченное время.

Нередко, при подключении к определенному оператору, телефон выдается за символическую плату. В этом случае, перед операторами встает вопрос корректного признания его себестоимости.

Из-за того, что НСБУ «Доходы», предусматривает признание доходов и расходов, относящиеся к одним и тем же экономическим фактам, в одном и том же отчетном периоде (*например, стоимость проданных ценностей и их себестоимость учитываются и отражаются в отчете о прибыли и убытках в одном отчетном периоде*) [2, пункт 10)], корректно было бы отразить себестоимость телефонов как текущие расходы. Естественно, в этом случае, для поддержания базы абонентов и для продвижения новых услуг на рынке, продажа телефонов за символическую плату генерирует получению валового убытка. В то же время, согласно Налоговому кодексу Молдовы [3], операторы обязаны рассчитывать и отразить в бухучете НДС на сниженные цены (по телефонам).

В целях минимизации разногласий при определении факта потребления абонентом оказанных услуг в процессе исполнения договора на предоставление услуг телекоммуникаций, автором подчеркнута необходимость четкого закрепления в бухгалтерские политики момент признания доходов в бухгалтерском учете оператора.

Как известно, многие операторы продают карточки с определенным количеством минут разговора. Покупатель этой карточки фактически вносит предоплату за услуги мобильной связи. В этом случае, у оператора возникает проблемы с определением момента признания дохода. В ходе исследования выявлено, что операторами по-разному отражается продажу перезарядных карточек: *как краткосрочные авансы, доходы будущих периодов, текущих доходов, денежных переводов в экспедиции* [5], основанием которой и послужило наше исследование.

Таким образом, временной разрыв между продажей перезарядных карточек и использования услуг требует определения периодов и фактов, касающиеся предоставления услуг: *продажа карт, их активация и использование мобильных услуг*. В то же время, данная проблема приводит к тому факт, что, во время продажи предоплаченных карт не известно кем будут использованы карты: *абонентов PrePay или PostPay абонентов*.

В этом контексте, автор предлагает использовать новый бухгалтерский счет «Доходы будущих периодов предоплаченных услуг», что облегчит определение периодов и явления для целей учета, связанные с услугами.

Основные выводы, сделанные в настоящем исследовании, заключаются в обосновании методологического подхода и практического применения в бухгалтерском учете предоплаченных услуг по перезарядным карточкам, который приводит к уточнению момента признания текущего дохода, для объективного определения финансового результата.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об электронных коммуникациях [Электронный ресурс] : Закон № 241-XVI, 15 ноября 2007, №. 51-54/155 от 14.03.2008. – Режим доступа: <http://anrceti.md/fileupload/1>.
2. НСБУ «Доходы» : 22 окт. 2013, № 233-237 (4551-4555). – Режим доступа: <http://minfin.md/actnorm/contabil/lawcontabil>.
3. Налоговый кодекс Молдовы : 24.04.1997, № 1163-XIII, №г.62/522 от 18.09.1997.
4. IAS 18 «Доходы». Режим доступа: <http://minfin.md/actnorm/contabil/standartraport>.
5. Обобщенная информация от ведущих национальных операторов: Moldtelecom, Orange Moldova, Moldcell и др.

АМОРТИЗАЦИЯ И ФИНАНСОВЫЕ ИСТОЧНИКИ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ: ТЕОРИЯ, ПРОБЛЕМЫ, РЕШЕНИЯ

Ф.И. Васькин, канд. экон. наук, проф.; ***А.С. Дятлов***

*ФГБОУ ВПО «Российский государственный аграрный заочный университет»,
Россия*

В процессе производства и обращения товаров участвуют средства труда, предметы труда и живой труд и в результате их совместного использования производятся новые товары (готовая продукция, выполняются работы и оказываются услуги на сторону). В соответствии с российским и международным стандартами к средствам труда (основным средствам) относится внеоборотное (нефинансовое) имущество (сроком службы свыше 12 месяцев или иного операционного цикла, превышающего 12 месяцев), которое способно приносить экономическому субъекту экономические выгоды в будущем. Кроме того в составе основных средств учитываются молодые многолетние насаждения (до вступления в фазу плодоношения), по которым амортизация не исчисляется, а также затраты по рекультивации земельных площадей с исчислением по ним износа (амортизации). Первые из названных экономически справедливее учитывать в составе незавершенных вложений во внеоборотные активы, а вторые – в составе операционных расходов будущих периодов.

Основные средства или средства производства (здания, сооружения, оборудование и другие объекты) постепенно изнашиваются в процессе их использования при производстве товаров (продукции, работ и услуг) и морально устаревают, не изменяя при этом их первоначальной стоимости. Физический износ и поддержание объектов в рабочем состоянии компенсируется посредством текущего, капитального и восстановительного ремонта, а моральное старение - посредством модернизации. Размер ежемесячного предполагаемого износа основных средств принимается на основании годового расчета в сумме исчисленной амортизации, включаемой в издержки производства и продажи, не имея при этом ни денежной, ни материальной формы. Следовательно, «износ» и «амортизация» основных средств понятия однозначные.

Сумма условно определенной амортизации (износа) включается в текущие производственные расходы периода в пределах балансовой стоимости объекта амортизации. В случае досрочного выбытия объекта основных средств недоамортизированная сумма балансовой стоимости объекта списывается на убытки.

Размер износа (амортизации) используемых объектов основных за определенный период использования определяется расчетным способом. Расчет производится исходя из балансовой стоимости объекта основных средств, срока его полезного использования при производстве товара (продукции, работ, услуг), определяемого экспертным способом каждой организацией самостоятельно, и принятого способа начисления амортизации из числа рекомендованных действующими стандартами.

Балансовая стоимость объектов. Объекты принимаются к учету в составе основных средств в оценке по первоначальной стоимости. При этом первоначальной стоимостью объектов могут быть фактическая стоимость объектов собственного производства и покупных, с учетом фактических расходов по их доставке к месту назначения, сборке, установке, доведению до рабочего состояния и др. Кроме того, первоначальной стоимостью объектов может быть их текущая рыночная цена (при безвозмездном их поступлении, при обнаружении неучтенных объектов и т.п.), договорная стоимость (при долевом взносе участников в уставный капитал общества и др.). Могут быть использованы и другие виды оценок первоначальной стоимости объектов основных средств (дисконтированная стоимость, стоимость будущих денежных потоков, справедливая стоимость, экспертная оценка и др.). В связи применением различных оценок однотипных объектов их первоначальная стоимость будет неоднозначной, что прямо влияет на размер исчисляемого износа (амортизации) и уровень производственных затрат в отдельных экономических субъектах.

Не менее существенным является и тот факт, что при всем разнообразии оценок первоначальная стоимость объектов основных средств не остается неизменной на протяжении всего срока их полезного использования в случае проведения переоценки основных средств, что допускается действующими стандартами экономическим субъектам по их усмотрению. Это не только изменяет первоначальную стоимость объектов и размер производственных затрат, но и нередко используется экономическими субъектами в целях преднамеренного искажения отчетной информации. При этом отметим, что ежегодная переоценка основных средств это не только условное изменение первоначальной стоимости объектов, но и влияние на себестоимость производимой продукции, финансовый результат, приростной и совокупный собственный капитал и чистые активы экономического субъекта.

Срок службы объектов. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) IAS 16 «Основные средства» и российским Положением по бухгалтерскому 6/2001 «Учет основных средств» сроки службы объектов основных средств рекомендовано экономическим субъектам устанавливать самостоятельно в зависимости от того, в течение какого периода времени

предполагается их полезное использование и, соответственно, исчисление амортизации. Указанными учетными стандартами рекомендовано принимать за основу отдельные критерии, не являющиеся обязательными при установлении организациями конкретных сроков полезного использования тех или иных объектов основных средств.

При определении сроков службы объектов основных средств в каждой организации существенную роль играют человеческий и профессиональный факторы, влияющие на установление амортизационного периода объектов и соответственно на расчетную величины износа (амортизации) объектов основных средств.

В части исчисления износа (амортизации) основных средств в российской учетной системе параллельно предписаны и применяются два способа определения сроков службы объектов основных средств:

- для целей бухгалтерского учета – в порядке, определяемом каждой организацией самостоятельно;

- для целей налогового учета – в соответствии со сроками службы отдельных амортизационных групп (десять) объектов основных средств, установленными Налоговым Кодексом Российской Федерации.

Естественно реализация на практике двух правил определения сроков службы основных средств существенно усложнила учетный процесс и его трудоемкость в части учета износа (амортизации). Потребовалось введение дополнительного обособленного учета постоянных и временных разниц между бухгалтерским и налоговым расчетом амортизации, дополнительных синтетических счетов для учета отложенных активов и отложенных налоговых обязательств и дополнительных соответствующего наименования статей в активе и пассиве бухгалтерского баланса. По нашему мнению полезность такой двойственности информации для целей бухгалтерского учета, отчетности и внешних пользователей ничтожна, в то время как согласно международных стандартов в учете и отчетности должна иметь место только полезная информация (соответствие принципу полезности).

Способ исчисления износа (амортизации). Существенное влияние на размер ежемесячного размера износа (амортизации) основных средств оказывает принятый организацией способ ее исчисления из числа рекомендованных действующими российским и международным стандартами по учету основных средств. В частности возможен выбор одного из четырех рекомендованных способов: линейный, уменьшающего остатка, по сумме чисел лет полезного использования и пропорционально объему продукции.

Однако это еще далеко не все вариации в системе исчисления износа (амортизации) основных средств. Так, амортизация не начисляется по мобилизационным объектам, жилищному фонду (кроме жилищного фонда, используемого в качестве доходных вложений в материальные ценности), кроме государственных (муниципальных) учреждений, по объектам основных средств некоммерческих организаций, используемым для выполнения их уставных функций, по объектам, потребительские свойства которых не изменяются (земельные уча-

стки, объекты природопользования, музейные предметы и коллекции и др.), по объектам, стоимость которых не превышает 40 тысяч рублей, по объектам, переведенным по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3-х месяцев и в период модернизации объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев, применение коэффициента ускорения или замедления.

Кроме того возможен к применению в налоговом учете один из двух предложенных Налоговым кодексом Российской Федерации методов: линейный и нелинейный, а также коэффициент ускоренной или замедленной (регрессивной) амортизации или списания стоимости вновь вводимого объекта в размере предусмотренной налоговой премии. Эти методы рекомендованы и для применения в бухгалтерском учете, чем успешно пользуются многие экономические субъекты в целях экономии труда и средств.

Теоретически трактуется, что исчисленный износ (амортизация) является собственным реальным финансовым источником долгосрочных инвестиций в основной капитал. Практически совсем наоборот, так как исчисленный износ (амортизация) средствами бухгалтерского учета и не являющаяся физически материальным или денежным носителем включается в затраты (расходы) производства. Следовательно, на эту не затратную величину уменьшается бухгалтерский доход (выручка) от продаж. Но деньги за товар от покупателей поступают в банк или в кассу организации в полном объеме и, таким образом, средства инвестиционной деятельности иммобилизуются в операционную, а при капитальных вложениях, включая формирование взрослого стада животных в составе основных средств, иммобилизация происходит в обратном порядке.

По действующему правилу затраты капитального характера учитываются обособленно от основной деятельности. В качестве обеспечения источника покрытия затрат инвестиционной деятельности целесообразно иметь обособленный источник финансового обеспечения, создаваемого за счет прибыли в пределах исчисленного износа (амортизации) основных средств, а также поступления выручки от их продажи, страховых возмещений и др. с обособленным их хранением в банке на отдельном субсчете счета «Прочие счета в банках», а в организациях их учитывать на отдельном синтетическом счете «Фонд долгосрочных инвестиций».

Изложенное свидетельствует о том, что в отношении основного капитала и источников долгосрочных инвестиций имеют место существенные неопределенности в части балансовой стоимости, сроков службы, методов исчисления износа (амортизации) основных средств, экономического назначения и содержания амортизации и источников финансового обеспечения затрат в долгосрочный капитал.

Практическое решение изложенных проблем во многом возлагается непосредственно на многочисленные экономические субъекты при существенном влиянии человеческого фактора, что приводит к различным неадекватным вариантам их решения, несопоставимости и незначительной полезности информации.

В соответствии с изложенными обоснованиями предлагается:

– не изменять восстановительную стоимость объектов основных средств в течение всего времени их производственного использования, в связи, с чем считать целесообразным отказаться от возможности их переоценки;

– не исчислять амортизацию основных средств и не считать ее элементом затрат. Однако для целей налогового учета и инвестиционного планирования сохранить исчисление износа (амортизации) основных средств с его отражением на счетах забалансового учета;

– считать основным собственным финансовым источником долгосрочных инвестиций имеющуюся у экономического субъекта чистую (неиспользованную) прибыль и другие средства инвестиционной деятельности с обособленным их учетом и хранением, не исключая возможности их временного использования для нужд операционной деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации : утв. Постановлением Правительства Российской Федерации, 25 февраля 2011г., №107.
2. ПБУ 6 / 2001 «Учет основных средств» : утв. приказом Минфина РФ, 30 марта 2001 г., № 26н.
3. МСФО 16 «Основные средства» : введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России, 25 нояб. 2011 г., № 160н

IMPACT OF NON-CONTROLLING INTERESTS ON RELIABILITY AND COMPARABILITY OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

*J. Welc, Doctor of economics, assistant professor
Wroclaw University of Economics, Poland*

This paper discusses selected problems with reliability and comparability of consolidated financial statements in cases where a parent company obtains control over its subsidiary without obtaining 100 % ownership in its shareholders equity. In such instances, there are two broad categories of subsidiary's shareholders: a controlling entity, which consolidates the subsidiary's financial results and net assets in its consolidated financial statements, and non-controlling interests, also known as minority interests. Figure 1 presents a hypothetical example of such shareholding structure.

Before discussing the problems with reliability and comparability of financial statements it is legitimate to emphasize the distinction between the separate and consolidated financial statements. Generally speaking, separate financial statements report financial results of a single company, while consolidated financial statements present financial results of a group of related companies, composed of a parent company and its subsidiary companies (i.e. the companies over which the parent company has a control). The consolidated financial statements report the results of a group of separate legal entities as if they are a single company.

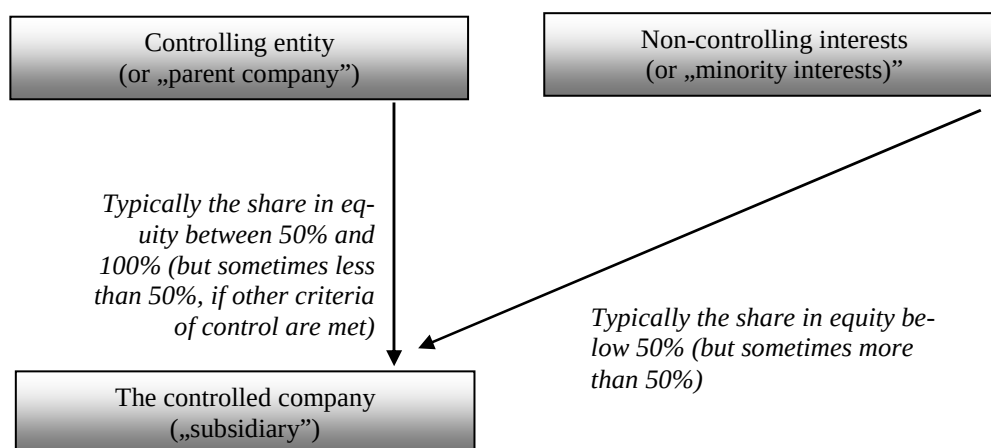


Figure1 – A hypothetical example of a control of a parent company over its subsidiary without full ownership of the subsidiary’s shareholder’s equity.

Source: author.

Basically, control is assumed when a parent company controls more than 50 % of voting rights on shareholder’s meeting of its subsidiary. However, these are simplified principles and accounting standards (such as IFRS) provide much more detailed guidance on when the control exists. On the ground of these guidelines companies often claim to control other entities despite owning less than 50 % of voting rights (e.g. thanks to voting agreements with other shareholders or significant dispersion of other shareholders) or they state lacking control despite possession of more than 50% voting rights (e.g. due to specific legal regulations).

Definition of control is very important for financial reporting [1]. This is so because any company owning controlling interests in other entities prepares two types of financial reports: separate and consolidated financial statements. In separate financial statements the individual line items contain only the amounts attributable to a parent company. For example, a separate income statement of a parent company would include only revenues, expenses and taxes of that parent itself, while its balance sheet would contain only individual line items of its own assets and liabilities. Thus, generally speaking, none of the revenues, expenses, assets and liabilities of its subsidiaries would be included in its separate financial statements. In contrast, the individual line items of consolidated financial statements contain aggregated revenues, expenses, assets, liabilities and cash flows of a parent company and all of its controlled entities (subsidiaries), after adjusting for any intra-group transactions (that is transactions between parent and its subsidiaries or between individual subsidiaries).

Referring to the consolidation of subsidiaries by their parent company, it is important to note that financial results of subsidiaries are always fully consolidated with financial results of the parent company, regardless of the parent’s share in the equity of these controlled entities [2]. Thus, the full consolidation of subsidiaries entails summing full amounts of all items of assets, liabilities, revenues, expenses and cash flows of a parent and all its subsidiaries (with adjustment for effects of intra-group transactions), regardless of the fact that parent may possess, for instance, only 60% (instead

of 100%) shareholding in subsidiary's equity (and thus there are other parties entitled to participate in subsidiary's economic achievements). In such cases the only consolidation adjustments which account for a less-than-full share of the parent company in the equity of its subsidiary are:

- adjustment of the consolidated shareholders' equity by presenting the share of the entities other than the parent company in the equity of its subsidiary in the item labeled as „*non-controlling interests*” (also called „*minority interest*”),
- adjustment of the consolidated net earnings and consolidated total comprehensive income by presenting the share of the entities other than the parent company in the earnings of its subsidiary in the items labeled as „*net earnings attributable to non-controlling interests*” and „*total comprehensive income attributable to non-controlling interests*”.

Problems with non-controlling interests

Problems with non-controlling interests will be illustrated by real-life data of Fiat Group, as shown in Table 1.

Table 1 – Consolidated income statement (shortened) of Fiat Group for 2013

EUR million	2013	2012
Net revenues	86 816	83 957
TRADING PROFIT / (LOSS)	3 394	3 541
EBIT	2 972	3 404
Financial income / (expenses)	-1 964	-1 885
PROFIT / (LOSS) BEFORE TAXES	1 008	1 519
Tax (income) / expenses	-943	623
PROFIT / (LOSS)	1 951	896
PROFIT / (LOSS) ATTRIBUTABLE TO:		
Owners of the parent	904	44
Non-controlling interests	1 047	852

Source: Fiat S.P.A. Annual Report at 31 December 2013.

As might be seen, only at the very bottom of Fiat's consolidated income statement it may be found that in both 2012 and 2013 the non-controlling interests had high share in Fiat's consolidated net earnings (53,7 % in 2013 and as much as 95,1 % in 2012). It may be found in other information disclosed (Note 23) that the main reason staying behind it is the full consolidation of Chrysler Group, in which Fiat owned 58,5 % share in equity. However, in the consolidated income statement not any information about the non-controlling interest's share in other line items (e.g. revenues or trading profit) is provided, which may significantly distort the conclusions from the financial statement analysis (e.g. profitability ratios).

Possible distortions of Fiat's financial analysis

In 2013 the Fiat's consolidated trading profit amounted to 3.394 million EUR, as reported in Table 1. However, the intra-group structure of this profit (i.e. where it was generated: in a parent or its subsidiaries) is undisclosed in the financial report. Thus, several hypothetical scenarios may be considered, as shown in Table 2.

Table 2 – Three hypothetical scenarios of the intra-group structure of Fiat's trading profit for 2013

	Scenario 1	Scenario 2	Scenario 3
Reported consolidated TRADING PROFIT, including:	3 394	3 394	3 394
<i>Fiat (parent) and subsidiaries other than Chrysler</i>	2 000	5 000	-8 000
<i>Chrysler Group</i>	972	-1 606	11 394
TRADING PROFIT attributable to Fiat's shareholders (with 58,5% share in Chrysler)	2 569	4 060	-1 335

Source: author.

As the above hypothetical scenarios show, depending on circumstances, the actual profit from a “core business” (i.e. excluding unusual items, financial income / expense, etc.), earned by Fiat for its shareholders, may be either higher or lower than reported (even negative). However, the actual trading profit attributable to Fiat's shareholders is not disclosed in the company's consolidated financial statement (which may significantly distort the credibility of financial statement analysis).

The usefulness of consolidated financial statements in evaluating the company's financial condition may be heavily eroded when significant non-controlling interests (NCI) are present [3]. This is because the NCI's share in individual line items of an income statement and a balance sheet is not disclosed (except for net earnings and total equity).

REFERENCE

1. Applying International Financial Reporting Standards / K. Alfredson [et al.]. – Australia : John Wiley & Sons: Milton, 2009.
2. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards / B. Mackenzie [et al.]. – Hoboken :John Wiley & Sons, 2012.
3. International Financial Statement Analysis / T.R. Robinson [et al.]. – Hoboken : John Wiley & Sons, 2012.

НЕОБХОДИМОСТЬ РАЗВИТИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ПРИ ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

В.Г. Гизатуллина, канд. экон. наук, проф.;

Н.В. Здановская, магистр экон. наук

УО «Белорусский государственный университет транспорта», Беларусь

Современный этап развития экономики железной дороги ставит перед управлением задачи поиска путей эффективного использования всех ресурсов, и, прежде всего, основных средств. Железнодорожный транспорт, наделенный государственной собственностью, является фондоемкой отраслью и поэтому эф-

эффективность использования имущества (основных средств) должна стать одной из первоочередных задач.

Имущество, находящееся в собственности железной дороги и ее подразделений, подразделяется на движимое и недвижимое. На законодательном уровне в Республике Беларусь существуют два определения недвижимого имущества, которые с одной стороны формируют понятие недвижимого имущества, а с другой – устанавливают определенную иерархию его объектов.

Пункт 1 статьи 130 Гражданского кодекса Республики Беларусь к недвижимым вещам (недвижимому имуществу, недвижимости) относит земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все то, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, капитальные строения (здания сооружения), незавершенные законсервированные капитальные строения, изолированные помещения, машино-места. Помимо этого, законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество [1].

В Законе «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» также определены виды объектов недвижимого имущества, подлежащие государственной регистрации: земельные участки, капитальные строения (здания и сооружения), незавершенные законсервированные капитальные строения, изолированные помещения в т.ч. и жилые, машино-места, предприятия как имущественные комплексы и другие виды недвижимого имущества [2].

На перечень недвижимого имущества, подлежащего оценке на предмет эффективности использования, определенное влияние оказывает специфика отрасли и специфика объектов основных средств. Проведенное исследование отдельных отраслей экономики позволило в первую очередь выделить специфику транспортной отрасли и, прежде всего, железнодорожного транспорта. А последующее изучение перечня объектов основных средств по хозяйствам железной дороги позволило установить специфику характерную для объектов имущества хозяйства пути. В структуре недвижимого имущества железной дороги в отраслевом разрезе доля путевого хозяйства наиболее значительна и поэтому оценка эффективности использования была начата именно с этого хозяйства.

Исследование недвижимого имущества хозяйства пути осуществлялось с учетом всех необходимых, технических, архитектурных и экономических особенностей объекта имущества (здания, строения или сооружения), что позволило с достаточной точностью отделить объекты недвижимого имущества от иных объектов, расположенных на территории одного земельного участка.

При этом следует отметить, что экономическая информация о составе и величине всего имущества предприятия полностью содержится в первичных документах и отчетности бухгалтерского учета, где объекты недвижимого имущества отражаются в составе основных средств. Однако в бухгалтерском учете отсутствует классификация объекта основных средств на движимое и недвижимое имущество, хотя управление государственным имуществом требует выделения из объектов основных средств объектов недвижимого имущества с использованием соответствующих критериев.

Несмотря на то, что нормативно-законодательная база по учету основных средств не содержит официального определения недвижимого имущества, тем не менее, она регулирует порядок классификации, учета и отражения в бухгалтерской и статистической отчетности основных средств, в том числе и тех объектов, которые обладают признаками недвижимого имущества, обозначенными в Гражданском кодексе Республики Беларусь.

При этом следует отметить, что наиболее информативным классификационным признаком, с точки зрения определения состава основных средств, является их группировка по натурально-вещественному составу. Данный признак положен в основу бухгалтерского учета основных средств в путевом хозяйстве (как и в других хозяйствах железнодорожного транспорта). Информация о наличии основных средств по данному классификационному признаку обобщается в Ведомости наличия основных средств (ф. БО-3).

Исследование позволило установить, что в путевом хозяйстве целесообразно разработать методику оценки эффективности использования недвижимого имущества, прежде всего, комплексного объекта – **железнодорожный путь**, под которым понимается совокупность элементов верхнего строения пути, нижнего строения пути вместе с искусственными сооружениями, а также стрелочные переводы, водоотводные и укрепительные устройства, путевые знаки и прочие сооружения.

Для этих целей в составе железнодорожных путей были выделены определенные группы: главные, станционные и пути специального назначения, так как для каждого были разработаны свои критерии оценки.

В составе специальных путей особый подход к разработке критериев вызвали подъездные пути, предназначенные для обслуживания отдельных предприятий, организаций, учреждений и связанные с общей сетью дорог непрерывной рельсовой колеей. Основываться на технологических критериях оказалось нецелесообразно и, поэтому, был выбран критерий, основанный на экономических показателях – коэффициент возмещение расходов по текущему содержанию подъездных путей доходами, взимаемыми за пользование.

Коэффициент возмещение расходов по текущему содержанию подъездных путей доходами, взимаемыми за пользование (K_6) определяется по формуле:

$$K_6 = \frac{D_{польз}}{P_{мс}},$$

где $D_{польз}$ – доходы, получаемые за пользование подъездными путями, находящимися на балансе Белорусской железной дороги, руб.;

$P_{мс}$ – расходы Белорусской железной дороги, связанные с текущим содержанием подъездных путей, руб.

Источниками информации для определения эффективности использования подъездных путей служат:

- справка о количестве подъездных путей на балансе железной дороги;
- справка о начисленной плате за пользование подъездными путями;
- экспликация подъездных путей;
- плановая калькуляция на текущее содержание подъездных путей.

Главной информацией для расчета названного показателя являются данные бухгалтерского учета. Реальная практика ведения бухгалтерского учета показывает, что в отношении каждого подъездного пути в отдельности возможно получение информации только о доходах, так как расчеты ведутся в отношении конкретного пользователя услугами подъездных путей. Что же касается расходов по содержанию каждого подъездного пути, то они отражаются совокупно по всем с использованием соответствующей статьи Номенклатуры расходов железной дороги. Информация по каждому подъездному пути может быть получена:

– либо расчетным путем, когда расходы по текущему содержанию подъездных путей определяются в соответствии с характеристиками подъездного пути и плановой калькуляцией на текущее содержание подъездных путей;

– либо распределительным путем, когда общая величина затрат должна быть распределена и увязана с конкретным подъездным путем.

Вне зависимости от выбранного варианта получения информации следует отметить, что достоверность полученных данных снижается.

Для принятия верных управленческих решений по оценке эффективности использования недвижимого имущества, важное значение имеет развитие системы аналитического учета, и прежде всего, затрат на содержание в отношении каждого конкретного объекта недвижимости.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский Кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-З : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 05.01.2015 г. // Консультант плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
2. О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 22 июля 2002 г. № 133-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.01.2014 // Консультант плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

УЧЕТ ЭКСПОРТА ТОВАРОВ В ЕВРАЗИЙСКОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ СОЮЗЕ

М.А. Гордова;

Н.Н. Пороцкая, д-р экон. наук, проф.

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

29 мая 2014 г. в казахстанской столице Астане во Дворце Независимости Президент Республики Беларусь Александр Лукашенко, Президент Республики Казахстан Нурсултан Назарбаев и Президент Российской Федерации Владимир Путин подписали исторически важный договор о создании Евразийского экономического союза (ЕАЭС).

Как отметил Президент Республики Казахстан Нурсултан Назарбаев в своем заявлении для прессы по итогам заседания Высшего Евразийского экономического совета 29 мая 2014 года «с подписанием Договора ЕАЭС, юридически оформлено создание крупнейшего интеграционного объединения современного мира. Его население – 170 миллионов человек, седьмое место в мире, и это один из крупнейших потребительских рынков планеты. На долю стран-участниц приходится около четверти всех разведанных в мире полезных ископаемых общей стоимостью до 40 триллионов долларов в нынешних ценах. Наше интеграционное объединение – крупнейший в мире экспортер энергоресурсов, а в последние годы – экспортер продовольственной пшеницы ... Таким образом, сегодня рождается новая геоэкономическая реальность XXI века» [1].

Евразийский экономический союз призван создать условия для стабильного развития экономик государств-членов в интересах повышения жизненного уровня их населения, всесторонней модернизации, кооперации и повышения конкурентоспособности национальных экономик в условиях глобальной экономики, а также призван сформировать единый рынок товаров, услуг, капитала и трудовых ресурсов в рамках Союза.

В настоящее время в Евразийский экономический союз входят 4 страны: помимо Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан в него вошла Республика Армения. Договор о ее присоединении к Союзу был подписан в Минске 10 октября 2014 года. 23 декабря 2014 года на заседании Высшего Евразийского экономического совета был подписан договор о присоединении к ЕАЭС Кыргызской Республики, в соответствии с которым она официально вступит в ЕАЭС 29 мая 2015 года.

Договор о Евразийском экономическом союзе вступил в силу 1 января 2015 года. Договором утверждается создание экономического союза как «международной организации региональной экономической интеграции, обладающей международной правосубъектностью» [2]. Закрепление правосубъектности Союза является важной составляющей в интеграционной политике. В соответствии со ст. 6 Договора о ЕАЭС право Союза составляют следующие документы: «настоящий Договор; международные договоры в рамках Союза; международные договоры Союза с третьей стороной; решения и распоряжения Высшего Евразийского экономического совета, Евразийского межправительственного совета и Евразийской экономической комиссии, принятые в рамках их полномочий, предусмотренных настоящим Договором и международными договорами в рамках Союза; Решения Высшего Евразийского экономического совета и Евразийского межправительственного совета подлежат исполнению государствами-членами в порядке, предусмотренном их национальным законодательством» [2].

Взаимная выгода интеграционных процессов подтверждается на практике. Расширяются экономические связи между странами, совершенствуется структура торговли, повышается доля высокотехнологичных товаров в общей структуре, укрепляется конкурентоспособность стран в мировой экономике. Президент Российской Федерации Владимир Путин в своем заявлении для прессы по итогам заседания Высшего Евразийского экономического совета 29 мая 2014 года отметил это, заявив, что «за последние три года товарооборот внутри Таможенно-

го союза вырос практически на 50 процентов – на 23 миллиарда долларов (по итогам 2013 года составил 66,2 миллиарда). Вместе Белоруссия и Казахстан вышли на третье место во внешнеторговом балансе Российской Федерации (после ЕС и Китая) ... Это говорит о том, что выходим мы на такие параметры, на такой уровень в значительной степени благодаря именно интеграционным процессам» [1]. Опыт евразийской интеграции в рамках Таможенного союза позволит более эффективно использовать потенциал Евразийского экономического союза для наращивания товарных потоков и инвестиций, расширения промышленной и технологической кооперации. Международная организация региональной экономической интеграции намерена стимулировать добросовестное соревнование на рынке Союза, одновременно обеспечивая максимальную эффективность защиты интересов потребителей и бизнеса стран-участниц.

На современном этапе развития интеграционных процессов в мировой экономике все большее значение приобретает правильная организация учета внешнеэкономической деятельности. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности имеет свои специфические особенности. Рассмотрим ряд особенностей учета экспортных операций. К ним относят:

- необходимость одновременного отражения внешнеэкономических операций в национальной и иностранной валютах, учет курсовых разниц, которые возникают при пересчете задолженности на дату полной или частичной оплаты или на отчетную дату;

- применение различных условий поставки товаров, предусмотренных «Инкотермс 2010» (Incoterms 2010). Нормы «Инкотермс 2010» носят рекомендательный характер и применяются по договоренности сторон. Если в договоре при определении базисных условий поставки сделана ссылка на конкретный «Инкотермс 2010», то они приобретают юридическую силу и соблюдение включенных в договор условий становится для сторон обязательным. В то же время, если в договоре сделана ссылка на базис поставки по «Инкотермс 2010», а какие-то пункты договора не соответствуют используемым условиям поставки «Инкотермс 2010», то применяются положения договора, а не «Инкотермс 2010». В этом случае считается, что стороны сделки оговорили такие изъятия из «Инкотермс 2010» в толковании отдельных условий поставки. Правильная интерпретация условий, установленных в договорах купли-продажи в части поставки товаров в соответствии с Международными правилами толкования торговых терминов «Инкотермс 2010» является важным условием для международной торговли, так как позволяет избежать между договаривающимися сторонами возникновения споров, различных толкований тех или иных терминов, условий договоров, связанных с тем, что каждая страна имеет свои различия в менталитете, национальных традициях и представлениях о купле-продаже. Это, в свою очередь, позволит предотвратить появление в бухгалтерском учете ошибок, связанных с неправильным начислением расходов по поставке товаров, которые могут привести к путанице в расчетах между экспортером и импортером и являться одним из оснований недостоверности отчетности. Одной из рекомендаций, которую можно предложить для снижения вероятности возникновения ошибок в

бухгалтерском учете, является открытие субсчетов по условиям поставки к счету расчетов с покупателями и заказчиками;

- определенные сложности при осуществлении экспортных операций связаны с раздельным учетом НДС. Раздельный учет НДС можно вести в отношении облагаемых и необлагаемых операций и при использовании разных налоговых ставок. Проведение данной политики в компании повысит шансы на его возмещение в будущем.

С 1 января 2015 года порядок уплаты косвенных налогов при экспорте и импорте товаров в пределах Евразийского экономического союза регулируется:

- Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе);

- Протоколом об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов (г. Санкт-Петербург, 11 декабря 2009 года);

- Главами 21 и 22 Налогового кодекса Российской Федерации, Разделами 8 и 9 Налогового кодекса Республики Казахстан, Главами 12 и 13 Налогового кодекса Республики Беларусь (Особенная часть), Законами «О налоге на добавленную стоимость» и «Об акцизном налоге» Республики Армения – в случаях, когда документы ЕАЭС содержат ссылки на национальное законодательство стран ЕАЭС, а также когда отдельные нормы налогообложения не урегулированы документами ЕАЭС.

Таким образом, международные документы, на основании которых государства-члены Евразийского экономического союза строят свои особенности налогообложения косвенными налогами в рамках Союза, не отменяют наличие национальных особенностей налогообложения каждого из государств с учетом тех норм, которые действуют на территории этих государств.

Согласно п. 2 Протокола о порядке взимания косвенных налогов под экспортом товаров в страны ЕАЭС понимается вывоз товаров, реализуемых налогоплательщиком, с территории одного государства-члена ЕАЭС на территорию другого государства-участника ЕАЭС. Главная особенность для экспортных операций при реализации товаров – это перемещение товаров с территории одного государства на территорию другого государства через границу. В обычных условиях это перемещение товаров фиксируется таможенными органами при оформлении таможенной декларации. В рамках таможенного союза перемещение большинства товаров осуществляется без таможенного оформления и, соответственно, таможенные декларации на такие товары не составляются. Контроль за уплатой косвенных налогов осуществляют налоговые органы. При этом документом, свидетельствующим о перемещении товаров с территории одного государства на территорию другого государства и об исполнении налоговых обязательств при ввозе, служит заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

На основании пункта 1 статьи 72 «Принципы взимания косвенных налогов в государствах-членах» Раздела XVII «Налоги и налогообложение» Договора о Евразийском экономическом союзе «взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения, предусматривающему применение нулевой ставки налога на добавленную стоимость и (или) освобождение от уплаты акцизов при экспорте товаров, а также их налогообложение косвенными налогами при импорте» [2]. Так, при ввозе в Россию товара из Республики Беларусь либо из Республики Казахстан НДС взимается налоговым органом РФ по месту учета собственника товара. Указанное правило применяется во всех случаях ввоза товара на территорию РФ с территории государств – членов Таможенного союза. Оно применимо и тогда, когда поставка товара идет от контрагента, не являющегося членом Таможенного союза, то есть если товар ввозится на территорию РФ из стран Дальнего Зарубежья.

На основании п. 2 Протокола о порядке взимания косвенных налогов для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов организация-экспортер представляет в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией следующие документы (их копии):

- договоры (контракты), заключенные с налогоплательщиком другого государства-члена или с налогоплательщиком государства, не являющегося членом Союза, на основании которых осуществляется экспорт товаров;

- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации экспортированных товаров на счет налогоплательщика-экспортера, если иное не предусмотрено законодательством государства-члена. В случае если договором (контрактом) предусмотрен расчет наличными денежными средствами и такой расчет не противоречит законодательству государства-члена, с территории которого экспортируются товары, налогоплательщик представляет в налоговый орган выписку банка (копию выписки), подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров, если иное не предусмотрено законодательством государства-члена, с территории которого экспортируются товары;

- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства-члена, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств) (на бумажном носителе в оригинале или в копии по усмотрению налоговых органов государств-членов) либо перечень заявлений (на бумажном носителе или в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика);

- транспортные (товаросопроводительные) документы, предусмотренные законодательством государства-члена, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена. Указанные документы не представляются, если для отдельных видов перемеще-

ния товаров, в том числе перемещения товаров без использования транспортных средств, оформление этих документов не предусмотрено законодательством государства-члена;

– иные документы (например, договоры комиссии (агентские договоры, договоры поручения)), подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов, предусмотренные законодательством государства-члена, с территории которого экспортированы товары.

В настоящее время выписку банка при экспорте товаров из Российской Федерации в Республику Казахстан и Республику Беларусь в налоговый орган представлять не требуется (пп. 2 п. 2 ст. 1 Протокола, п. 1 ст. 165 НК РФ).

Указанные выше документы представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров, которой признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, оформленного на покупателя товаров (первого перевозчика), либо дата выписки иного обязательного документа, предусмотренного законодательством государства-члена для налогоплательщика НДС (п. 5 Протокола о порядке взимания косвенных налогов).

При непредставлении этих документов в установленный срок суммы косвенных налогов подлежат уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период, на который приходится дата отгрузки товаров, либо иной налоговый (отчетный) период, установленный законодательством государства-члена, с правом на вычет (зачет) соответствующих сумм НДС согласно законодательству государства-члена, с территории которого экспортированы товары.

ЛИТЕРАТУРА

1. Заявления для прессы по итогам заседания Высшего Евразийского экономического совета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/transcripts/45790>. – Дата доступа: 15.03.2015).
2. Договор о Евразийском экономическом союзе (г. Астана, 29 мая 2014 года) [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система «ПАРАГРАФ-WWW».
3. Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года) [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система «ПАРАГРАФ-WWW».
4. Договор о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года (Минск, 10 октября 2014 года) [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система «ПАРАГРАФ-WWW».
5. Договор о присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года (Москва, 23 декабря 2014 г.) [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система «ПАРАГРАФ-WWW».
6. Проект Таможенного кодекса Евразийского экономического союза [Электронный ресурс] // Информационно-правовая система «ПАРАГРАФ-WWW».

DEBATES ON ACCOUNTING PROGRESS IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION

L. Grigori, Dr.

Academy of Economic Studies of Moldova, Moldova

This paper is an attempt to analyse and evaluate the current status and the development of Accounting in the Republic of Moldova in the light of the European rapprochement and integration process, and to underline the laudable aspects, while tackling at the same time some of the future actions stemming from the commitments assumed under the Association Agreement between the Republic of Moldova and the European Union.

Quite another issue would be for me to determine whether Accounting has got progressive feature and if the changes in this area have marked evolutionary trends. As the notion of progress involves improvements along with changes, I have tried to review the historical facts to find out whether the use of the progress term is reasonably applied in relation to Accounting.

The Republic of Moldova signed the Association Agreement with the European Union on 27 June 2014, and ratified it on 2 July. As a comprehensive document (contains seven titles), the Association Agreement covers practically all areas of political and social-economic activity. This means that the Republic of Moldova will have to upgrade all areas of political and social-economic life, thus, moving closer to the European Union standards in the years to come. And as the Accountants' Community, we shall play the role of a Referee, from the one hand, and be at the same time the driving force of practical remedies aimed to ensure compliance of Accounting with the *Acquis Communautaire* and its improvement, from the other hand.

The relations of the Republic of Moldova with the European Union have already a staged history lasting for about 20 years. The stages are described by the in-depth and comprehensive bilateral relations mirrored in the signed agreements and documents. The Partnership and Co-operation Agreement (PCA) was the first one signed in 1994 and put into effect on 1 July 1998. The PCA was followed by the EU-RM Action Plan approved on 22 February 2005, while the relation path of the Republic of Moldova with the European Union was set by the Association Agreement.

The social-economic development of the country has been mounting along with the progress attained by the bilateral relations EU-RM. In this context, the first accounting reforms were launched in the Republic of Moldova. Hence, the first reforming wave took place during 1995-2005 when the Accounting Law was adopted (1995) as well as the National Accounting Standards (1998). The second reforming wave in the accounting sphere got impetus during 2005-2012 when the new Accounting Law was adopted (2007), as well as the Plan for Developing Corporate Accounting and Auditing for the years 2008-2014, and the introduction of International Financial Reporting Standards (IFRS) for implementation purposes. Prior to the signature of the EU-RM Association Agreement the third reforming wave was launched, which pursued the goal to develop and implement new national standards approximated with the

IFRS and with the relevant EU Directives. It would be continued with modernising the Accounting sector in the light of the Agreement provisions.

As it has been mentioned earlier, Chapter 3 **Company Law, Accounting and Auditing and Corporate Governance** is of great interest for the Accountants' Community. The Acquis of this Chapter covers diverse legal domains such as the protection of shareholders, creditors and other stakeholders in line with EU rules in this area; the introduction of relevant international standards at the national level and a gradual approximation of Moldovan rules with the EU rules in the field of accounting and auditing, as well as continuous development of corporate governance policy in compliance with the international standards, and staged approximation of Moldovan rules with the relevant European rules and recommendations in this area.

In implementing the highlighted provisions, the parties seek to exchange information and expertise relating to the systems in place, and the new developments relevant to this area. In addition, the parties make efforts to improve the exchange of data contained in the Company Registers of Member States and in the National Register of Companies of the Republic of Moldova. Certainly, the Association Agreement provisions are general, while Annex II, which is an integrant part of the Agreement, contains detailed recommendations for the Republic of Moldova to undertake in order to gradually approximate its legislation with the EU normative acts and international instruments. The most relevant documents for the Accountants' Community, from both the internal and international perspective, are displayed in Table 1 below.

Table 1 – European versus Moldovan Accounting Legislation

European legislation:	Moldovan legislation:
– DIRECTIVE 2013/34/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC – DIRECTIVE 2014/95/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups – REGULATION (EC) No. 1606/2002 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 19 July 2002 on the application of international Accounting standards	– Accounting Law No. 113 dated 27.04.07 – Auditing Law No. 61 dated 16.03.2007 – Law on Capital Market No. 171 dated 11.07.2012 – Civil Code of the Republic of Moldova No. 1107 dated 06.06.2002 – National Accounting Standards approved by the Ministry of Finance, Order No. 118 dated 06.08.2013 – ORDER No. 64 of the Ministry of Finance dated 14.06.2012 on acceptance and publication of Standards on Auditing and the Code of Ethics

The introduction of Accounting into the Acquis Communautaire list was imperative due to its great importance and major impact on regulating and controlling the financial relations amongst the Union parties.

One of the incipient stages in achieving compatibility in the area of Accounting Regulations would be to identify and analyse the divergences between those regulations. Ensuring compatibility of different systems does not require the systems to be identical, it is necessary that their provisions are not controversial.

In order to implement the provisions of Article 27 Chapter 3 "Company Law, Accounting and Auditing and Corporate Governance" of Government Decision No. 808 dated 7 October 2014 on the approval of the National Action Plan for the Implementation of the Republic of Moldova – European Union Association Agreement for 2014-2016, the Ministry of Finance published a Table for transposing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council dated 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings into the Moldovan legislation.

The substance of the transposing table is the analysis of the Moldovan Accounting Regulations regarded in light of the European Regulations, having stated the results such as: *compatible; incompatible; partially compatible; not applicable*. It should be noting that the aforementioned table is a comprehensive one containing 122 pages, including analyses and comments that are worth to be considered. Based on the reviewed data we can conclude that the Moldovan Accounting Regulations are partially compatible with the provisions contained by the Acquis Communautaire, and the regulators will have to decide on additional actions aimed at further legal approximation. The reasons for incompatibility stem from the lack of criteria in the national legislation that would classify the undertakings for recordkeeping and financial statement preparation purposes, and the groups of undertakings; for instance, microenterprises, small and medium-sized enterprises, large enterprises, small, medium and large groups. Likewise, not all the items contained by the Balance Sheet structures and the Profit and Loss Account covered by the Directive have been transposed into the Moldovan legislation. The National Accounting Standards foresee identical financial statement forms for all categories of undertakings with no possibility to tailor them. More than that, the National Regulations apply the asset depreciation notion that contravenes the Directive, with no provisions for governing the goodwill and development costs.

We consider that the National Accounting Regulations, in their present form, represent a consistent product that could be easily brought in conformity with the Acquis Communautaire.

Another debatable aspect would be to determine whether the changes and improvements in the accounting area showed an evolutionary trend during the last two decades, and if the Accounting itself can be considered as progressive. In my opinion, both indigenous accounting and accountancy profession have achieved progress. Nowadays, under the current development conditions of the economy, accounting has become a less technical subject as it used to be in the past, and tends to acquire features of a social phenomenon. More and more Historians of Accounting recognise that

the latter has an impact on the society, and has the potential to contribute to social improvements via incorporating rational computation into its structure. This means that if Accounting is seen as a form of rational computation, then it has the potential to be progressive as rationalisation itself is progressive by definition. Also, I support the Scholars' opinions emphasising that progress relies on the capacity of accounting to address current issues where the solution is defined as finding responses or, at least, consensus.

In conclusion, after having studied the development of Accounting in the Republic of Moldova during the last two decades I support the assumption it has a progressive path. There could be other opinions as well because it is known that progress for some people could mean degeneration for others, and what seems to be progressive at a certain point in time could have a different trend in the perspective. Anyway, the actions and facts achieved in the development of Accounting justify the assumption.

REFERENCES

1. Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and their Member States, of the one part, and the Republic of Moldova, of the other part // Official Gazette of the RM. – 2014. – 18 June. – №. 185-199.
2. Directive 2013/34/Eu Of The European Parliament And Of The Council Of 26 June 2013 On the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&qid=1403606060234&from=RO>
3. Directive 2014/95/Eu Of The European Parliament And Of The Council Of 22 October 2014 Amending Directive 2013/34/Eu As Regards Disclosure Of Non-Financial And Diversity information by certain large undertakings and groups. – Mode of access: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL_2014_330_R_0001&from=EN%E2%80%8B
4. Regulation (ec) no. 1606/2002 of the European parliament and of the Council of 19 july 2002 on the application of international accounting standards. – Mode of access: (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ro/txt/html/?uri=celex:02002r1606-20080410&qid=1406540021563&from=en>).
5. Table for transposing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings into the national legislation. – Mode of access: mf.gov.md/actnorm/contabil/altele.
6. The National Action Plan for the implementation of the RM-EU Association Agreement (2014-2016) approved by Government Decision No. 808 dated 07.10.2014 Accounting Law No. 113 dated 27.04.07. – Mode of access: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=351443>
7. National Accounting Standards, approved by the Ministry of Finance Order No. 118 dated 06.08.2013/ – Mode of access: <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>.
8. ORDER No. 64 of the Ministry of Finance dated 14.06.2012 on the acceptance and publication of Standards on Auditing and the Code of Ethics (<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=344584>)

СОПОСТАВИМОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

С.Н. Гришкина, канд. экон. наук, проф.

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

Система учета и отчетности в аграрном секторе экономики характеризуется рядом отличительных признаков, что обусловлено как спецификой сельского хозяйства, так и особым положением аграрной отрасли в национальной экономике. Специфика сельскохозяйственной отрасли проявляется, прежде всего, в том, что сельскохозяйственная деятельность заключается в биотрансформации живых организмов – растений и животных, а основным средством производства является земля, для поддержания и повышения плодородия которой необходимы инвестиции с длительным периодом отдачи. Таким образом, специфическими объектами бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях являются растения и животные (биологические активы), сельскохозяйственная продукция, в том числе «на корню», а также сельскохозяйственные угодья (земельные ресурсы). Эти объекты требуют особых правил учета и раскрытия информации о них в отчетности, в том числе порядка их признания и оценки. Напомним, что в системе МСФО, в отличие от российской системы учета, для учета сельскохозяйственной деятельности применяется отдельный стандарт (МСФО 41 «Сельское хозяйство»), в котором предусмотрено отражение в финансовой отчетности биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости.

Особое положение аграрной отрасли в экономике России вызвано необходимостью обеспечения продовольственной безопасности страны, устойчивого развития сельских территорий путем разработки и реализации эффективной агропродовольственной политики в новых экономических условиях и действенных мер поддержки сельского хозяйства в условиях присоединения России к ВТО. Одной из важнейших мер государственной поддержки сельского хозяйства являются налоговые преференции, среди которых – специальный налоговый режим в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Напомним, что единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) применяется как организациями, так и индивидуальными предпринимателями. Он был введен в Российской Федерации с 1 января 2002 года Федеральным законом № 187-ФЗ от 29 декабря 2001 года «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». В соответствии с вышеуказанным Законом, объектом налогообложения признавались сельскохозяйственные угодья, находящиеся в собственности, во владении или в пользовании, а налоговая база формировалась исходя из кадастровой стоимости этих сельскохозяйственных угодий. Однако Федеральным законом № 147-ФЗ от 11 ноября 2003 года в Налоговый кодекс были внесены изменения, и с 1 января 2004 года объек-

том налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, а налоговая база определяется как денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. В настоящее время единый сельскохозяйственный налог является федеральным налоговым режимом прямого действия, налогоплательщики имеют право на добровольность перехода к уплате ЕСХН, при этом существует альтернатива – использовать общий режим налогообложения. Таким образом, сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право принять решение - переходить на данную систему или же применять общий режим налогообложения, причем это право сохраняется на перспективу – уплачивая ЕСХН, налогоплательщики могут перейти на общий или иной режим налогообложения (п. 7 ст. 346.3 НК РФ).

Уплата налога заменяет собой совокупность налогов, подлежащих уплате при применении общей системы налогообложения. В соответствии со ст. 346.1 НК РФ, плательщики ЕСХН освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, а также они не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (за некоторыми исключениями в соответствии с НК РФ). Объектом обложения единым сельскохозяйственным налогом признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, а налоговая ставка установлена в размере 6 %.

Специальный налоговый режим – ЕСХН имеет существенное влияние на порядок формирования показателей бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций и приводит к различиям в бухгалтерской отчетности налогоплательщиков ЕСХН по сравнению с отчетностью сельскохозяйственных организаций, применяющих общий режим налогообложения.

Одной из главных особенностей специального налогового режима ЕСХН, оказывающей влияние на формирование показателей бухгалтерской отчетности, является отсутствие обязанности по учету и уплате НДС. Сельскохозяйственные товаропроизводители, применяющие специальный налоговый режим ЕСХН, в отличие от применяющих общую систему налогообложения, в себестоимость товарно-материальных ценностей включают суммы НДС, уплаченные поставщикам при их приобретении. Очевидно, что это приводит к увеличению себестоимости произведенной продукции, и, следовательно, к несопоставимости информации о расходах и финансовых результатах организаций, применяющих общую систему налогообложения и специальный налоговый режим ЕСХН. Кроме того, если сельскохозяйственный товаропроизводитель не является плательщиком НДС, то покупатель сельскохозяйственной продукции (перерабатывающее предприятие) не может возмещать суммы налога, так как они не выделены ни в платежных документах, ни в соответствующих регистрах налогового учета. Это в свою очередь, приводит к снижению привлекательности сельскохозяйственных товаропроизводителей, являющихся плательщиками ЕСХН, по сравнению с товаропроизводителями, уплачиваемыми налог в общем порядке. Для изменения ситуации Проектом Федерального закона № 484943-6 «О внесении изменений в статьи 171, 172, 346.1, 346.3 и 346.5 части второй Налогового кодекса

Российской Федерации» предполагается предоставить право перерабатывающим организациям расчетным путем определять сумму «входного» налога на добавленную стоимость при приобретении сельскохозяйственной продукции у поставщика, находящегося на ЕСХН. Основанием для такого расчета будут служить документы, подтверждающие фактическую поставку сельскохозяйственной продукции [2].

Принятие вышеописанной нормы не устранил различия в составе затрат организаций, применяющих общую систему налогообложения и организаций, находящихся на специальном налоговом режиме – ЕСХН и не являющимися плательщиками НДС.

Кроме различий в себестоимости продукции между бухгалтерскими отчетами плательщиков НДС и плательщиками ЕСХН, будут отличия:

- балансовая стоимость основных средств и материально-производственных запасов плательщиков ЕСХН будет выше на сумму входного НДС;
- сумма дебиторской задолженности за поставленную продукцию организациями на общем режиме налогообложения будет включать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет, а при ЕСХН дебиторская задолженность, отраженная в финансовой отчетности, не будет включать косвенных налогов;
- выручка от реализации плательщиков ЕСХН будет выше по сравнению с выручкой, полученной на общем режиме налогообложения на сумму НДС.

Пользователи бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций должны принимать во внимание используемый налоговый режим для того, чтобы оценить его влияние на финансово-экономические показатели, отраженные в отчетности. По нашему мнению, в составе пояснений к бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций, должна быть раскрыта информация о применяемом режиме налогообложения. В случае если организация применяет ЕСХН, то следует раскрыть дополнительную информацию, в том числе:

- суммы налога на добавленную стоимость, включенные в состав затрат на производство продукции;
- суммы налога на добавленную стоимость, включенные в состав затрат на приобретение основных средств и нематериальных активов;
- суммы налога на добавленную стоимость, включенные в состав затрат на приобретение материально-производственных запасов (горюче-смазочных материалов; минеральных удобрений и средств защиты растений; покупных семян и кормов и т.п.).

Дополнительно раскрываемые сведения помогут пользователям оценить влияние применения организацией специального налогового режима на результаты ее деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. О внесении изменений в статьи 171, 172, 346.1, 346.3 и 346.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : проект Федерального закона № 484943-6 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. – Дата доступа: 15.03.2015.

2. Гришкина, С.Н. Проблемы финансового и статистического учета в АПК : моногр. / С.Н. Гришкина. – М. : Финансовый университет, 2012.
3. Родионова, О.А. Особенности учета ЕСХН и НДС в сельскохозяйственных организациях / О.А. Родионова, О.Т. Копытина. // Инновационные методы учета, статистики, аудита и анализа бизнеса. Дек. чтения им. С.Б. Барнгольц : сб. трудов международной научно-практической конференции, 12-13 декабря 2013 г. – М. 2013. – Т.1. – С.67–74.

ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ОБЕСПЕЧЕНИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ

В.Б. Ивашкевич, д-р экон. наук, проф.

Казанский (Приволжский) федеральный университет, Россия

Любые стратегические решения по управлению предприятием должны приниматься и осуществляться с учетом их экономических, социальных и экономических последствий. На это ориентируют международные стандарты отчетности об устойчивом развитии (GRI – Global Reporting Initiative) компании, ориентирующие на отражение триединого итога ее деятельности, характеризующего экономику предприятия, экологию производства и социальные достижения.

Устойчивое развитие коммерческой организации предполагает прежде всего благополучие в ее финансовом состоянии в течение срока стратегического периода времени и постепенное повышение эффективности использования материальных, трудовых и денежных ресурсов, которыми она располагает. Это не всегда связано с увеличением объемов производства и продаж продукции, товаров и услуг, поскольку здесь есть свои технические и экономические пределы. Не имеет прямого отношения к устойчивому развитию снижение издержек производственно-финансовой деятельности, часто из-за инфляционного удорожания ресурсов и дополнительных инвестиционных затрат на развитие они увеличиваются. Мало здесь может помочь государственная поддержка убыточных отраслей и организаций, поскольку она не безгранична и своим фактом препятствует проявлению естественных закономерностей рыночной экономики. Обеспечить устойчивое развитие бизнеса любой коммерческой организации должно само предприятие путем умелого стратегического управления своей производственно-финансовой деятельностью.

Согласно GRI компания должна сообщить о своих предполагаемых и осуществленных действиях по улучшению экономической, экологической и социальной результативности и о стратегиях, нацеленных на долгосрочное развитие. Результаты действий отражаются в системе стратегического учета. Состав показателей и характеристик устойчивого развития предприятий и методология их измерения в настоящее время находятся в стадии формирования. Ясно, однако, что это должны быть не только финансовые, но и нефинансовые данные, характеризующие эффективность усилий компании в области обеспечения экономической, экологической и социальной устойчивости.

Наиболее существенно влияют на финансовое обеспечение устойчивого развития предприятия в течение жизненного цикла его деятельности постоянное обновление ассортимента производимой продукции, оказываемых услуг или товаров для перепродажи. Практически все коммерческие организации, за исключением естественных монополий, такую возможность имеют, но не всегда эффективно реализуют. Они скупаются либо экономят в расходах на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, исследование рынка, маркетинг, ожидая, что это сделают, в том числе и за них, либо государство, либо другие организации, а они воспользуются готовыми результатами таких исследований и разработок. Рассчитывать в этом случае на успех в конкурсном соперничестве для обеспечения долгосрочного устойчивого развития не приходится. Вместе с тем, не все новое в ассортименте производства и продаж всегда одинаково выгодно для экономически конкретного предприятия. Обосновать выбор наиболее эффективных видов продукции, товаров и услуг поможет существующая система управленческого учета и анализа.

Не все возможности обеспечения финансовой базы устойчивого развития организаций используются предприятиями за счет умелого вложения свободных денежных средств. Крайне редко мы узнаем об удачных инвестициях хозяйствующих субъектов в ценные бумаги, уставные капиталы других организаций, предоставленные им займы, о значительных суммах полученных ими других внереализационных и операционных доходов. Между тем, когда у предприятий нет возможности или необходимости наращивать объемы производства и продаж, финансовые операции с имеющимися денежными средствами становятся основным источником обеспечения устойчивости его финансового состояния, а следовательно, и дальнейшего инновационного развития. К сожалению, управленческий учет и стратегический контроллинг в настоящее время имеют дело лишь с производственными (реальными) инвестициями, необходимо разработать методологию стратегического учета и для финансовых вложений, завершающегося составлением соответствующей отчетности.

В настоящее время разработка, составление и публикация отчета об устойчивом развитии предприятия в соответствии с международными стандартами GRI доступна и полезна в основном крупным компаниям, холдингам и корпорациям. Однако такие отчеты могут помочь и предприятиям среднего и малого бизнеса. Тем и другим пользователям они помогают привлечь новых инвесторов и других партнеров, способствуют росту имиджа компании, ее общественному признанию. Непосредственно для предприятия отчет о долгосрочном развитии станет инструментом корпоративного управления, минимизации бизнес-рисков и предвидения новых тенденций, что в конечном итоге способствует повышению эффективности производственно-финансовой деятельности коммерческой организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Б. Ивашкевич. – Изд.3-е. – М. : Магистр, 2015.
2. Ивашкевич, В.Б. Стратегический контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М. : Магистр, 2012.

МЕЖФИЛИАЛЬНЫЕ РАСЧЕТЫ: ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С.Л. Коротаев, д-р экон. наук, доц.

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,
Беларусь*

В соответствии с п. 2 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011 г. (далее – Инструкция № 102) [1], «по хозяйственным операциям, совершаемым в пределах одного юридического лица, доходы не признаются». Данная норма, введенная в действие с января 2013 года, принципиально изменила существовавший ранее порядок формирования финансовых результатов филиалами и структурными подразделениями, выделенных в рамках юридического лица на отдельный баланс (далее – филиалы).

Если ранее один филиал оказывал, например, услугу другому филиалу, то для первого стоимость оказанной услуги формировала выручку, а у второго стоимость услуги включалась в затраты. С финансового результата от оказания услуги платился налог на прибыль. В свою очередь, затраты на оплату услуг формировали затратную часть пользователя услуг и, естественно, учитывались при формировании им отпускных цен на свою продукцию, работы, услуги, реализуемые на сторону либо другим филиалам юридического лица. Бюджет здесь также не страдал, поскольку пользователь услуг платил налог на прибыль, приходящуюся на стоимость потребленных услуг.

Казалось бы, все хорошо, если бы не одно но: такие действия, с учетом того, что в отпускную стоимость услуг «закладывалась» прибыль, приводили в своей основе к необоснованному росту объемов выполняемых работ, оказываемых услуг, включенных в себестоимость.

Кроме того, определенные сомнения вносил и тот факт, что отпускные цены по оказываемым услугам, выполняемым работам применялись в рамках одного юридического лица, т.е. по факту юридическое лицо – как субъект хозяйствования – осуществляло продажу работ, услуг самому себе. При этом, как известно, купля-продажа товара, работ, услуг должна осуществляться на основе договора купли-продажи, который предполагает наличие разных сторон по сделке. Это, в частности, следует из ст. 424 Гражданского кодекса (далее – ГК) [2], согласно которой «по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать имущество (вещь, товар) в собственность, хозяйственное ведение, оперативное управление ... другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять это имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену)».

Обратим внимание, что в соответствии с названной статьей ГК передаваемый по договору купли-продажи товар должен перейти в собственность, хозяйственное ведение, оперативное управление другой стороне, чего не может быть в рамках одного юридического лица.

Именно по этим причинам, с учетом гармонизации национальной системы учета с МСФО, и были внесены дополнения в п. 2 Инструкции № 102, в соответствии с которыми все филиалы юридических лиц должны передавать друг другу продукцию, товары, работы, услуги по их фактической себестоимости. А это означает необходимость отражения всех расчетов между филиалами с использованием не счетов учета финансовых результатов, как это практикуется до настоящего времени, а счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Вместе с тем реализовать предложенное нововведение достаточно проблематично. Ведь продукция, товары, работы, услуги передаются между подразделениями юридического лица в течение отчетного месяца, а фактическая себестоимость передаваемых активов формируется уже после его окончания.

Следовательно, по окончании отчетного периода должна «выводиться» разница между отпускной ценой активов и их фактической себестоимостью, на которую с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» должна корректироваться стоимость активов, переданных одним филиалом другому и стоимость этих же активов, полученных другим филиалом. При этом не исключается ситуация, при которой получатель актива получит корректировки от передающей стороны уже после того, как сформирует себестоимость отчетного месяца. Очевидно, что в таком случае он будет вынужден произвести корректировку себестоимости уже месяца, следующего за отчетным, что приведет к искажению фактических затрат филиалов по отчетным периодам.

Некоторые подходы к решению исследуемой проблемы были определены письмом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 04.03.2013 г. № 11-1-34/149 «О порядке бухгалтерского учета хозяйственных операций между филиалами юридического лица» [3], в котором предлагаются оригинальные подходы к учету межфилиальных расчетов. В частности, в названном письме предусмотрен учет результатов деятельности филиала в формировании чистой прибыли юридического лица и передача части прибыли от юридического лица ее филиалу.

При всей прогрессивности предложенного подхода следует, вместе с тем, констатировать, что он приемлем только во взаимоотношениях между двумя филиалами. Но как быть, если, например, часть продукта, произведенного в одном филиале, передается второму филиалу, который дорабатывает ее и передает третьему филиалу, третий четвертому и т.д. Реально ли произвести все необходимые корректировки по всей цепочке создания продукта? И даже если реально, то, полагаем, это потребует существенных трудовых затрат бухгалтеров и экономистов, несопоставимых с эффектом от полученного результата.

Обозначенная нами проблема межфилиальных расчетов чрезвычайно актуальна.

Дело в том, что филиалы, выделенные на отдельный баланс, как правило, формируют у себя чистую прибыль по осуществляемым ими хозяйственным операциям (реализация продукции, работ, услуг на сторону; оказание услуг, выполнение работ для других филиалов юридического лица и т.п.), часть которой передается в головную структуру, а часть остается у филиала. Очевидно, что в таких усло-

виях филиал заинтересован выполнять работы, оказывать услуги другим филиалам – ведь в этих работах и услугах «заложена» определенная маржа, увеличивающая чистую прибыль филиала.

С отменой данной схемы, а именно с отказом от признания дохода по хозяйственным операциям в пределах одного юридического лица, стимулы для филиалов – в части межфилиальных работ и услуг - пропадают. Действительно, зачем напрягаться и работать без прибыли, если такие же работы и услуги можно выполнить на сторону и получить пусть небольшую, но столь желанную прибыль?

Следует отметить, что рассматриваемая нами проблема затронула крупные хозяйствующие субъекты, имеющие разветвленную филиальную структуру, в частности строительные организации, организации дорожного и жилищно-коммунального хозяйства.

Необходимость соблюдения этими организациями нового порядка межфилиальных расчетов, как показывает практика, кроме необоснованного увеличения трудоемкости работ и падения заинтересованности филиалов в достижении высоких конечных результатов своей хозяйственной деятельности, ведет к следующим последствиям:

- к существенному падению объемов производства организаций, имеющих филиалы, что обуславливается необходимостью работы филиалов с нулевой рентабельностью;

- уменьшению платежей в местные бюджеты, которые в настоящее время уплачиваются от осуществляемой филиалами деятельности по месту их территориального расположения.

Единственно возможный вариант работы в новых условиях, с нашей точки зрения, - это межфилиальные расчеты за передаваемые между филиалами активы по планово-расчетной стоимости без включения в нее прибыли и, соответственно, без последующей корректировки такой стоимости до фактической себестоимости передаваемых активов.

В пользу данного подхода говорит хотя бы то обстоятельство, что фактическая себестоимость реализованной единицы продукции, конкретной работы, услуги – это всегда относительная фактическая себестоимость, поскольку в любом случае часть расходов, включаемых в эту себестоимость, формируется расчетно (накладные расходы, расходы на реализацию и т.п.). Нередко сам субъект хозяйствования устанавливает условный порядок распределения таких расходов по объектам калькулирования в своей учетной политике.

А если это так, то оправдывают ли себя корректировки отпускной стоимости товаров, работ, услуг до их фактической себестоимости? Полагаем, что нет.

Безусловно, планово-расчетная стоимость всегда будет отличаться от фактической себестоимости. Однако если реализовать вариант межфилиальных расчетов, при котором сумма превышения планово-расчетной стоимости над фактическими затратами не будет «выпадать» из-под налогообложения, предлагаемая схема позволит не только предупредить неуплату налогов в бюджет по добавленной стоимости, но и уйти от других негативных последствий, о которых говорилось выше. Ранее уже отмечалось, что в рамках одного юридического лица реали-

зация не возникает и, соответственно, не возникает по рассматриваемым нами операциям объект налогообложения. Вместе с тем, согласно ст. 31 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [4], реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав могут признаваться также иные операции в случаях, предусмотренных, в частности, актами Президента Республики Беларусь. В этой связи для законодательного урегулирования имеющейся проблемы полагаем необходимым подготовить и принять соответствующий Указ Президента Республики Беларусь, в котором оговорить возможность признания реализации по межфилиальным расчетам.

На практике возможен и более радикальный вариант решения имеющейся проблемы – реорганизация юридических лиц, имеющих филиалы, путем выделения из них этих филиалов в форме дочерних предприятий. При таком подходе будут соблюдены все нормы действующего законодательства, однако он требует существенных временных затрат, обусловленных необходимостью решения целого блока организационных вопросов - регистрации новых юридических лиц, решения вопросов закрепления имущества, учетных, кадровых и иных проблем, имеющих место при реорганизации путем выделения. Кроме того, при такой реорганизации имеется угроза потери управляемости бывшими филиалами, но она легко устранима, если все возможные отрицательные последствия децентрализации для юридического лица, из которого выделяются «дочки», оговорить в учредительных документах.

В принципиальном плане осуществление реорганизации, при которой филиалы получают статус юридического лица, к какой-либо экономии против варианта, применяемого филиалами в настоящее время, не приведет. Это обусловлено тем, что взаимодействие головной структуры (заказчика) и созданных ею дочерних предприятий (подрядчиков) в любом случае предусматривает взаимовыгодные отношения, т.е. отношения, основанные на получении подрядчиком прибыли, что и имеет место в рамках сложившейся схемы межфилиальных расчетов, применяемой, в частности, строительными организациями, а также организациями дорожного и жилищно-коммунального хозяйства по работам и услугам, финансируемым в том числе и за счет средств бюджета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь 30.09.2011 г., № 102 : в ред. от 31.12.2013 г., № 96.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-З : в ред. Закона от 05.01.2013 г., № 16-З.
3. О порядке бухгалтерского учета хозяйственных операций между филиалами юридического лица : письмо М-ва архитектуры и строительства Республики Беларусь, 04 марта 2013 г., № 11-1-34/149.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : Закон Респ. Беларусь, 18 дек. 2002 г., № 1668-З : в ред. Закона от 30.12.2014 г. № 224-З.

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ю.А. Кузьминский, д-р экон. наук, проф.

*ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет
имени Вадима Гетьмана», Украина;*

А.Х. Позов, канд. экон. наук

Издательско-консалтинговая компания «Баланс-Клуб», Украина

В последнее время многие ученые с области учета и финансов предоставляют свои определения и их трактуют, в том числе, что такое система бухгалтерского учета и с чего она состоит. Иногда применяют выражение «Национальная система бухгалтерского учета», раскрывают ее составляющие и определяют задачи и функции. А некоторые ее откровенно путают с «системой национальных счетов». Некоторые включают в систему бухгалтерского учета нормативно-правовое обеспечение: законы, стандарты, приказы, план счетов, инструкции, методические рекомендации. Является ли это оправданным, правомерным и имеет здравый смысл? Это же то, что регламентирует организацию и проведение бухгалтерского учета «сверху», на государственном уровне, то, что не может повлиять на саму сущность бухгалтерского учета, да и какое это имеет отношение к самой методологии учета? Неужели нет стран, в которых отсутствует Закон о бухгалтерском учете и финансовой отчетности или план счетов? Есть. Так что, у них нет системы бухгалтерского учета? Может авторы пишут о системе организации и регулирования бухгалтерского учета и только в Украине, куда включили все, что знают?

В такой ситуации возникает необходимость научного обоснования понятия «система бухгалтерского учета», которое бы обобщило предшествующие исследования ученых, помогло бы устранить возможность различной трактовки и применения неуместных терминов по определению данного понятия.

В любой стране, где применяется двойная запись, как основа нынешнего бухгалтерского учета и плюс есть предмет (его не может не быть), методы, методики, формы, технология проведения и т.д. (последние три могут быть различными в каждой стране или даже в одной), там и есть система бухгалтерского учета.

Во-первых, что такое система? Для этого приведем несколько определений из справочников:

1. Множество объектов вместе с отношениями между объектами - частями или компонентами системы - и между их атрибутами - свойствами объектов [1].
2. Множество взаимодействующих элементов, которые находятся в отношениях и взаимосвязях друг с другом и составляют целостное образование [2].
3. Порядок, обусловленный правильным расположением частей, стройный ряд, связанное целое. Или совокупность принципов, положенных в основу определенного учения. [3]

Конечно, можно приводить множество цитат, но остановимся, так как общее понимание уже есть. Напомним только, что дословно с греческого языка система - это целое, образованное из частей. Тогда, логично предположить, что в случае отсутствия хотя бы одной части (обязательного компонента) целого, это уже не система. И не следует вводить словоблудие: не полная системы, не целостная система и т.д., а тем более - национальная система.

Ничем особенным, в практическом бухгалтерском учете, мы не отличаемся от других, только, как обычно, своими историческими традициями (например, обязательное наличие для применения плана счетов) и национальной денежной единицей. Надо определиться просто и ясно: отсутствие одного обязательного элемента (компонента) означает, что это не система. Итак, попробуем определить элементы системы бухгалтерского учета, без которой он не система.

Например, рассмотрим несколько справочных определений «системы бухгалтерского учета»:

1. Совокупность элементов метода учета, которые связаны между собой и объединены в единое целое и предоставляют информацию о состоянии и движении активов, пассивов и обязательств предприятия, о характере и результатах хозяйствования в едином денежном выражении [1].

2. Комплекс регистров по выбранной форме учета, группировки аналитических регистров учета первичных документов [2]. Здесь же дальше приводятся определения систем бухгалтерского учета: простой, двойной, механизированной.

Как видим, существует разноречивость в определениях. Поэтому представим, что временно не существует системы бухгалтерского учета. Попробуем ее создавать, постепенно «нализывая» известные нам знания и научные достижения. Для этого представим, что существуют абстрактное подразделение, осуществляющее простейшие финансово-хозяйственные операции: закупку сырья, производство продукции, реализацию товара. Если мы владелец этого предприятия, то мы предпочитаем знать об этом предприятии и о его деятельности? Сколько сырья потрачено и осталось, сколько товара произведено, сколько реализовано и не реализовано. Все эти данные нам нужны за какой-то определенный период времени, условно месяц. Данные нужны в денежном и натуральном выражении. Благодаря системе каких знаний мы можем получить эту информацию? Сейчас мы знаем, что благодаря бухгалтерскому учету. А что именно и каким образом будет «делать» бухгалтерский учет? Благодаря своим методам, характерным только ему, будут приобретаться те данные, которые нужны нам, владельцу. Здесь стоит перейти от практического аспекта бухгалтерского учета к бухгалтерскому учету, как науки, что нам значительно поможет с последующим определением его системы.

Общезвестно, что наука – это теоретическая систематизация объективных знаний о действительности. Известно, что, как минимум, основополагающим любой науки является наличие четко сформулированного

предмета и метода. Обобщая опыт поколений ученых в области учета, можно считать, что предметом бухгалтерского учета являются: хозяйственные средства и операции, происходящие в предприятия. Некоторые ученые считают, что надо обязательно включать и источники образования хозяйственных средств. Методом (с греческого - путь исследования, способ познания) бухгалтерского учета является все то, что позволяет познать предмет бухгалтерского учета. Но это более конкретно?

Дать единое полное, не спорное, определение одним предложением, что такое метод бухгалтерского учета или методы, не ссылаясь на взаимосвязанную совокупность путей исследования и способов познания (нынешних элементов метода), пока не удавалось.

В течение нескольких десятилетий постоянно шла научная дискуссия об определении метода бухгалтерского учета. Даже сложилось два течения в подходах к определению метода.

Первые доказывали, что бухгалтерский учет пользуется общенаучной методологией, и исключали наличие собственной методологии, присущей только ему. Были концепции, которые сводили всю методологию бухгалтерского учета к моделированию.

Есть смысл и в их утверждениях, ибо познание предмета в бухгалтерском учете осуществляется, в основном, благодаря такому способу исследования явлений и процессов, который дает возможность заменить (подменить) конкретный предмет (объект) исследования на другие подобные ему, то есть благодаря именно моделированию (с французского - лепить, формировать). Профессор Соколов Я.В. приводил пример по применению моделирования: планету Земля видели несколько человек, а глобус - почти все.

Да, действительно, модели (с греческого - мера) в бухгалтерском учете создаются для исследования и объяснения разного рода явлений и процессов. Вспомним хотя бы, что касается учета оборотных средств, модели Б.Ф. Баррема (1721), И.С. Кине (1814.), А. Гильбо (1865), А.П. Рудановского (1912).

Но, несмотря на то, что моделирование действительно широко применяется в бухгалтерском учете, наряду с экономико-математическими методами, они не являются специфическими способами или приемами метода бухгалтерского учета, а служат лишь средствами для его описания, интерпретации, схематического изображения или математического отображения.

То есть благодаря моделированию в бухгалтерском учете мы имеем возможность исследовать хозяйственные средства и хозяйственные сделки не непосредственно на производстве, а находясь в помещении бухгалтерии, путем построения моделей хозяйственных средств и операций. Мы не видим финансово-хозяйственной деятельности предприятия, но мы видим учетные регистры с нужными нам данными и о хозяйственных объектах, и об операциях, то есть именно то, что позволяет нам познать предмет бухгалтерского учета.

Возникает серьезный вопрос к тому, что же мы называем методом? Методология бухгалтерского учета, как учение о его методах есть, элементы

метода есть, методические приемы есть, методики есть, а метод или методы по факту отсутствуют?! Возможно эти, так нами называемые элементы метода, и являются методами бухгалтерского учета? Кто может предложить что-то другое? Возможно, есть смысл проведения научной дискуссии по этому вопросу.

Метод бухгалтерского учета как совокупность отдельных взаимосвязанных методов, предусматривает использование специальных методических и технических приемов, требует определенной организации и технологии учета. Все элементы бухгалтерского учета реализуются (проявляются) в определенном виде - форме бухгалтерского учета.

Сущность учета проявляется в его форме, которая, в свою очередь, зависит от способа ведения учета. Независимо от того, как ведется учет: вручную или с помощью компьютера, финансово-хозяйственная деятельность отражается посредством применения одних и тех же методов бухгалтерского учета, но в разной форме. Соответственно и результаты будут одинаковы.

Бухгалтерский учет, как совокупность знаний, изучает и отражает финансово-хозяйственную деятельность, как систему разнородных, но взаимосвязанных объектов (получение выручки от реализации, возврата кредита, закупка материалов, выдача заработной платы). Итак, бухгалтерский учет, как система, имеет возможность наблюдения и отображения совокупности разнородных объектов и связей между ними в одной системе взаимосвязанных элементов, соизмеримых между собой.

Итак, определим составляющие, которые обязательно включаются в систему бухгалтерского учета:

Методы - документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, баланс, отчетность.

Методика - конкретизация применения методов.

Форма – совокупность алгоритмов для обработки первичных данных и получения результативной учетной информации с помощью заданных технических средств (определение формы взято из учебного пособия В.Ф. Паля и Я.В. Соколова, как наиболее четкое и всеобъемлющее).

Таким образом, можно дать следующее определение: система бухгалтерского учета это: методы и методика их применения, формы, по которым он ведется. Также можно утверждать следующее: все равно, где ведется бухгалтерский учет, - на государственных предприятиях или в коммерческих структурах, на промышленных предприятиях, в учреждениях банков или в бюджетной организации, от этого сущность и принципы его не меняются. Система бухгалтерского учета будет единой для всех субъектов хозяйствования, для всех видов деятельности, для всех форм собственности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бутинец, Ф.Ф. Бухгалтерский словарь / Ф.Ф. Бутинец ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинца. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с.
2. Азрилян, А.Н. Большой бухгалтерский словарь / А.Н. Азрилян ; под ред. А.Н. Азриляна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

3. Мельничук, К. Словник іншомовних слів / К. Мельничук ; за ред. члена-кореспондента АН УРСР О.С. Мельничука. – К. : Головна редакція української радянської енциклопедії, 1977. – 776 с.
4. Кузьминский, А.Н. Теория бухгалтерского учета : ученик / А.Н. Кузьминский. – К. : Выща шк., 1990. – 311 с.
5. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета : учеб.пособие / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 279 с.

ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА

Н.Н. Макарова, д-р экон. наук, доц.; Д.В. Чиков
Волгоградский кооперативный институт (филиал)
АНОО ВО ЦС РФ «Российский университет кооперации», Россия

В работах некоторых исследователей контроллинг формулируется в недостаточных определенных функциональных рамках. Это, в свою очередь, осложняет как осмысление контроллинга, так и его практическое использование. С определением цели контроллинга связано выполнение его основных функций.

Ориентируясь на цели экономического субъекта, целесообразно выделять направления контроллинга – стратегический и оперативный контроллинг. При этом первый регулирует оперативные процессы планирования, контроля, учета и отчетности экономического субъекта при поддержке современных информационных систем, а стратегический контроллинг при тех же процессах ориентирован на долгосрочные перспективы.

Во многих научных источниках, посвященных изучению стратегического и оперативного контроллинга, часто сущность каждого определяется следующим образом [1]:

- стратегический контроллинг – делать «правильные вещи»;
- оперативный контроллинг – делать вещи «правильно».

Определяя цели стратегического контроллинга, необходимо рассматривать консультационное и информационное содействие управлению на базе информационно-аналитического и методологического обеспечения, ответственного за способность «делать правильные вещи».

По мнению В.А. Маняевой функциями стратегического контроллинга являются: методологическая, планово-бюджетная, организационная, учетно-аналитическая информационная, контрольная и регулирующая [5]. По мнению авторов, ключевое место в системе стратегического контроллинга должно отводиться учетно-информационной функции. Эксплуатация информационных систем класса VI обеспечивает достижение главной цели контроллинга – организации информационно-аналитического управления. Создание информационной модели контроллинга включает все модули управленческой информации, в которых выделяется информация учета и отчетности для формирования стратегических решений.

В условиях современного турбулентного состояния экономической среды использование исторической информации приводит к неэффективности управления. Это связано с тем фактом, что информация формируется традиционным бухгалтерским учетом, который отражает свершившиеся факты хозяйственной жизни в соответствии с принятой учетной политикой экономического субъекта и не позволяет оценивать потенциальные возможности развития бизнеса.

Контроллинг как надстройка системы управления базируется на информации управленческого учета, формируемой для внутренних пользователей и определяющей релевантность для управления определенным объектом. При этом управленческий учет интегрируется в единую систему учетного пространства. В.Ф. Палий трактует управленческий учет как систему внутреннего оперативного управления, выделяя как одну из его основных задач – предоставление информации менеджерам в ракурсах и объемах, которые не присущи финансовому учету [6]. Некоторые авторы, такие как П. Хорват, Т. Райхман, Д. Шнайдер, А. Дайле соотносят контроллинг с концепцией управленческого учета. В частности, В. Хорвард рассматривает контроллинг как дальнейшее развитие управленческого учета [4]. Из чего следует, что учетная функция занимает основное место в структуре изучаемого предмета. Основываясь на временном признаке, система управленческого учета подразделяется на два вида – оперативный управленческий учет и стратегический управленческий учет.

В поддержку данного соотношения В.Б. Ивашкевич утверждает, что стратегический учет и контроллинг органически вписываются в систему управленческого учета, во-первых, потому что предназначены для управления компанией, а во-вторых, поскольку используют единые с текущим, нестратегическим учетом для управления приемы и методы, ориентированные на приростные затраты и результат, маржинальный доход, учет по сегментам деятельности и т.п. [2]. На наш взгляд смешение подходов к содержанию контроллинга и управленческого учета недопустимо, так как контроллинг является навигатором системы управления, а управленческий учет является элементом контроллинга по обеспечению сопряженности различных информационных потоков учетной информации для принятия научно обоснованных управленческих решений.

Стратегия экономического субъекта отображается в разработанных планах на перспективу и разработке ряда прогнозных документов - проектов будущего отчета о прибылях и убытках и баланса. Прогнозный отчет о прибылях и убытках представляет собой рабочий план для всей фирмы в целом, а прогнозный баланс отражает суммарное влияние предполагаемых будущих решений на финансовое состояние фирмы [7]. Современная экономическая среда предписывает новые условия и «диспозитивно» реорганизует старые форматы в новейшие системы. Формирование информации в рамках стратегического контроллинга невозможно без использования системы бюджетирования и репортинга.

Стратегический управленческий учет призван формировать учетно-информационное обеспечение для высшего менеджмента. Центральной информацией, используемой в стратегическом управленческом учете, является информация, которая формируемая в результате мониторинга внутренней и внешней

среды экономического субъекта. При этом для стратегического управленческого учета требуется информация о состоянии внутренней среды экономического субъекта, которая отражается в других видах учета – финансовом, налоговом, оперативном управленческом. Таким образом, сбор и компоновка информации о внутренней среде (интеграция данных) с информацией (финансовой и нефинансовой) стратегического управленческого учета (о внешней и внутренней среде) позволяет последнему выступать в качестве учетного информационного ресурса для стратегического контроллинга.

Система управленческого учета строится с различным объемом реализуемых функций: от простейшего варианта (контроль ключевых параметров хозяйственной деятельности и сигналы об неблагоприятных изменениях) до интегрированной системы контроля и оптимизации различных типов фактов хозяйственной жизни экономического субъекта [3].

Стратегический управленческий учет в системе контроллинга выполняет три основные функции [5]:

- интегрирующую функцию – конвергенция информации о внешней и внутренней среде экономического субъекта для понимания ее места в конкурентной среде; на основании данной информации осуществляется анализ среды и принимаются решения о стратегии экономического субъекта, стратегических целях и направлениях их достижения;

- методическую функцию – формирование информации для стратегического планирования, то есть для разработки целевых комплексных программ по достижению стратегических целей, для расчета соответствующих стратегических бюджетов;

- навигационную функцию – создание информации о внешней и внутренней среде экономического субъекта для анализа, оценки и контроля выполнения стратегии и его миссии. Опираясь на данную информацию при необходимости осуществляются регулирование поставленных целей и корректировка стратегии.

Следует отметить, что в дополнение представленных функций стратегического управленческого учета в системе контроллинга следует указать технологическую – технология, позволяющая изменить форматы и способы предоставления информации, если имеющиеся методы ее получения не соответствуют стратегическим потребностям экономического субъекта.

Именно управленческий учет (оперативный и стратегический) являясь элементом системы стратегического контроллинга и обеспечивая выполнения своих функций, позволяет экономическим субъектам принимать решения по достижению поставленных целей.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бариленко, В.И. Основы бизнес-анализа : учеб. пособие / В.И.Бариленко [и др.] ; под ред. В.И. Бариленко. – М. : КНОРУС, 2014. – 272 с.
2. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр, 2011. – 576 с.

3. Контроллинг : учебник / А.М. Каминский [и др.] ; под ред. А.М. Корминского, С.Г. Фалько. – Изд. 3-е. – М. : ИД «ФОРУМ» ; ИНФА-М, 2013. – 226 с.
4. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners ; пер. с нем. – Изд. 3-е.– М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. –269 с.
5. Маняева, В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / В. А. Маняева. – Самара, 2011. – 46 с.
6. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 288 с.
7. Хелферт, Э. Техника финансового анализа / Э. Хелферт. – СПб. : Питер, 2003. – 640 с.

ЛОГИСТИЧЕСКИЕ ИЗДЕРЖКИ: ПРОБЛЕМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ И РЕГИСТРАЦИИ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

***Е.Б. Малей**, канд. экон. наук, доц.*

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Исследования, проведенные Herbert W. Davis, и обнародованные на ежегодной конференции Council of Logistics Management в 2001 году, показало, что затраты, связанные с логистикой, составляют 7-16 процентов совокупных доходов компаний, или до 45 процентов общих и административных расходов [1]. При этом доля логистических издержек в структуре общих затрат на производство и реализацию продукции продолжает возрастать в результате усложнения цепей поставок, изменяющейся системы заказов и возрастающих требований к качеству обслуживания, в связи с чем управление логистическими затратами становится ключевым фактором роста конкурентоспособности организации в современных условиях хозяйствования. При этом основой эффективного управления является информация о величине и причинах возникновения логистических затрат, системная регистрация и группировка которой может быть осуществлена только в рамках бухгалтерского учета.

Однако несмотря на широкую в настоящее время востребованность логистических методов управления сбору необходимой для этого информации в системе бухгалтерского учета в современной экономической науке не уделяется должного внимания.

Изучая производственную деятельность ряда предприятий, можно сделать вывод, что всем группам логистических функций свойственны так называемые интегрированные логистические издержки, которые могут возникать многократно на протяжении всей логистической цепи движения материальных потоков. Это в первую очередь издержки на транспортировку, на организацию складского хозяйства и складских технологических процессов, а также на информационное обеспечение.

Многие авторы сходятся во мнении, что логистические издержки достаточно сложно поддаются идентификации и регистрации [2-7]. Это обусловлено в первую очередь их многогранностью и абсолютно разными, исторически сложившимися подходами к учету отдельных составляющих и их влиянием на конечный финансовый результат. Причем далеко не все из них являются текущими затратами отчетного периода, еще меньшая их часть включается в себестоимость готовой продукции, а наибольшая доля возникает на стадии реализации и в сфере управления организацией. Проблемы возникают не только на протяжении цепи поставок, но и в рамках отдельного субъекта хозяйствования.

Сложность идентификации и регистрации логистических издержек в системе бухгалтерского учета наглядно представлена в таблице 1.

Отдельного внимания при этом заслуживают затраты на информационные процессы, обеспечивающие управление логистическими операциями. В большинстве случаев они представлены объектом бухгалтерского учета «общехозяйственные затраты», которые включаются в затраты того отчетного периода, в котором осуществлены. Однако здесь возникает дополнительная сложность в выделении конкретных информационных процессов и затрат на их осуществление, обусловленных потребностями логистики.

Таблица 1 – Логистические издержки в системе бухгалтерского учета

Стадии воспроизводственного процесса, компоненты логистических процессов	Вид логистических издержек	Объект бухгалтерского учета	Счета	Включение в себестоимость готовой продукции	Влияние на финансовый результат отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Закупка					
Затраты на физическое перемещение, возникающее при приобретении основных средств	Транспортные затраты, погрузочно-разгрузочные работы и др.	Вложения в долгосрочные активы, первоначальная стоимость основных средств	08, 01	Через амортизацию в процессе использования объекта основных средств	Опосредованно, на протяжении всего периода начисления амортизации
Затраты на физическое перемещение, возникающее при приобретении производственных запасов	Транспортно-заготовительные затраты	Фактическая стоимость производственных запасов	10, 16	По мере использования в производственном процессе	Опосредованно, по мере использования в производственном процессе
Содержание отдела снабжения	Заработная плата персонала, амортизация ОС, отчисления от ЗП, стоимость электро- и теплоэнергии и т.д.	Общехозяйственные затраты	26	Не включается	Включаются в затраты того отчетного периода, в котором осуществлены

Окончание таблицы 1

1	2	3	4	5	6
Содержание склада производственных запасов	Заработная плата персонала, амортизация ОС, отчисления от ЗП, стоимость электро- и теплоэнергии и т.д.	Общехозяйственные затраты	26	Не включается	Включаются в затраты того отчетного периода, в котором осуществлены
Производство					
Затраты на физическое продвижение материалов между производственными операциями	Транспортные затраты по перемещению внутри сырья, материалов, полуфабрикатов между производственными операциями и др.	Затраты основного, вспомогательного производства, общепроизводственные затраты	20, 23, 25	В полном объеме	Включаются в затраты того отчетного периода, в котором продана готовая продукция
Распределение (реализация)					
Упаковка	Заработная плата персонала, стоимость материалов и др.	Расходы на реализацию	44	Не включается	Включаются в затраты того отчетного периода, в котором осуществлены
Содержание отдела реализации	Заработная плата персонала, амортизация ОС, отчисления от ЗП, стоимость электро- и теплоэнергии, канцтовары и т.д.	Общехозяйственные затраты	26	Не включается	Включаются в затраты того отчетного периода, в котором осуществлены
Содержание склада готовой продукции	Заработная плата персонала, амортизация ОС, отчисления от ЗП, стоимость электро- и тепло энергии, стоимость материалов и т.д.	Расходы на реализацию	44	Не включается	Включаются в затраты того отчетного периода, в котором осуществлены

Несмотря на то, что необходимость выделения логистических затрат в системе учетно-аналитической информации признается учеными и специалистами-практиками, методик сбора таких данных в системе бухгалтерского учета до сих пор не разработано. Существующие предложения в основном сводятся к внедрению в план счетов бухгалтерского учета дополнительных субсчетов и аналитических счетов для учета логистических затрат [8]. Однако такие методики также не разработаны и не апробированы на конкретных предприятиях. При этом, в первую очередь, необходимо четко определиться с составом логистических затрат, а во вторую, с тем, что конкретно мы предполагаем считать: понесенные логистические затраты или логистические затраты в составе расходов отчетного периода.

Сложность и многогранность поставленных проблем определяют актуальность дальнейшего исследования в направлении разработки теоретической базы и методик идентификации и регистрации логистических издержек в системе бухгалтерского учета, направленные на представление управленческому персоналу достоверных данных для принятия соответствующих решений по повышению конкурентоспособности отечественных организаций.

ЛИТЕРАТУРА

1. Herbert, W. Davis Logistics Cost and Service 2002 [Электронный ресурс] / W. Herbert. – Режим доступа: <http://www.lfa.ru/Razdel.html>. – Дата доступа: 09.03.2015.
2. Сумец, А.М. Логистические расходы и упущенная выгода: экономический аспект (в порядке обсуждения) / А.М. Сумец Е.Ф. Пелихов // Логистика: проблемы и решения. – 2010. – № 1(26).
3. Моисеева, Н.К. Экономические основы логистики / Н. К. Моисеева. – М. : ИНФА-М, 2011. – 528с.
4. Колодізева, Т.О. Проблеми обліку, аналізу, контролю та аудиту логістичних витрат на промислових підприємствах / Т.О. Колодізева, Г.Р. Руденко // Проблеми підготовки професійних кадрів по логістичці : сб. докладов 2-й Міжнарод. науч.-практ. конф., Київ, 3 – 4 жовтня 2005 г. – Київ : НАУ, 2005. – С. 37 – 41.
5. Руденко, Г.Р. Інноваційність зв'язку обліку, аналізу, контролю та аудиту логістичних витрат підприємств / Г.Р. Руденко // Проблеми науки. – 2011. – № 5. – С. 40 – 47.
8. Казарина, Л.А. Логистические издержки: проблемы учета и оценки / Л.А. Казарина // Вестн. ТГПУ. Сер. Гуманитарные Науки (Экономика, Право). – 2007. – № 9 (72). – С. 24-27.
7. Леонова, Ю.О. Проблеми обліку логістичних витрат на вітчизняних промислових підприємствах / Ю.О. Леонова // БІЗНЕСІНФОРМ – 2012– № 11 – С. 245-247.
8. Богач, А.Г. Організація обліку логістичних витрат / А. Г. Богач // Наукові записки. Зб. Наук. праць. – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – Вип. 15. – С. 273 – 276.

БИЗНЕС-ПРОЦЕССЫ ПО МОДЕРНИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И АНАЛИЗА

И.В. Матюш

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Модернизация производства является важной составляющей деятельности организации, являясь ключевым звеном рыночной экономики среди множества прочих организаций-конкурентов. Модернизация производств ведет, в дальнейшем, к стимулированию не только экономики организации, но и экономики страны. От ее количественных, а также качественных характеристик зависят производственный потенциал организации и страны, эффективность его функ-

ционирования, конкурентоспособная структура общественного производства, достижение поставленных целей организации, соблюдение и соответствие стратегиям социально-экономического развития страны.

В Республике Беларусь на сегодняшний день очень много говорится о модернизации. Как никогда существует необходимость двигаться вперед, развиваться и модернизироваться. Именно поэтому была принята и актуальна на сегодняшний день Концепция Комплексной модернизации Беларуси, последняя определяет этапы проведения модернизации до 2030 года.

Модернизация является систематической частью в производстве организации и неотъемлемой частью современной экономики Республики Беларусь. Данный процесс объективно необходим для стабильного развития страны, обеспечения устойчивого экономического роста, повышение конкурентоспособности, как организации, так и страны в целом.

В классическом понимании модернизация – (англ. Modern - обновленный, современный, быстрый рост научных знаний) обновление объекта, приведение его в соответствие с новыми требованиями и нормами, техническими условиями, показателями качества.

Несмотря на то, что модернизация является важнейшим аспектом деятельности любого предприятия, до настоящего времени она не стала специальным объектом бухгалтерского учета. Устранению этого недостатка посвящено данное исследование, в котором ставится цель доказать возможность применения бухгалтерского инструментария для формирования достоверных данных о бизнес процессах по модернизации как об особых объектах бухгалтерского учета и анализа, имеющих исключительно высокую ценность в процедуре принятия решений по развитию бизнеса за счет интенсивных факторов экономического роста

Существующая в настоящее время система учета и отчетности главным образом ориентирована на отражение агрегированных данных по оценке активов, капитала, обязательств, доходов и расходов субъектов хозяйствования. Однако, при этом применение традиционных методов учета и анализа эффективности предпринимательской деятельности не позволяет получить информацию о достоверных данных в разрезе упоминавшийся выше реально протекающих бизнес процессов и видах деятельности субъектов хозяйствования. Из информации содержащейся в типовых формах финансовой отчетности, стандартизированных в соответствии с установленными требованиями (форма 1 «Бухгалтерский баланс», формы 2 «Отчет о прибылях и убытках», форма 4 «Отчет о движении денежных средств») нельзя сделать никаких выводов относительно условий, размеров и источников финансирования модернизации предприятия, ни об экономической эффективности ее осуществления, ни о рентабельности производимой на модернизируемом оборудовании продукции, ни о тех денежных потоках которые сопутствовали модернизации, ни о целевом использовании тех ресурсов которые выделялись и направлялись на модернизацию. Такое положение дел снижает востребованность учетно-аналитической функции в системе принятия управленческих решений. Можно констатировать, что в настоящее время тот

серьезный потенциал, который заложен в бухгалтерском учете и отчетности, как важнейшей информационной системы менеджмента, используется крайне незначительно.

В этой связи, нами предлагается исследование, направленное на разработку ряда методик бухгалтерского учета и анализа, применение которых позволит давать количественную оценку эффективности бизнес процессов и инвестиций в модернизацию производства, и на этой основе более глубоко и всесторонне исследовать общую эффективность деятельности субъектов хозяйствования.

Для устранения указанных недостатков предлагается использовать следующую методику бухгалтерского учета и анализа предприятия, в основу которой положен принцип последовательной выборки и группировки учетной информации в разрезе активов, обязательств, капитала, доходов и расходов под влиянием хозяйственных операций обусловленных проведением модернизации предприятия.

$$\text{Активы (А)} = \text{Обязательства (О)} + \text{Капитал (К)} + \text{Доходы (Д)} - \text{Расходы (Р)}.$$

Конечная цель такой методики является формирования учетной и аналитической информации в привычном формате: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств (см. таблицы 52,53,54). Такой подход не нарушает информационный поток формирования учетных и отчетных данных предприятия и обеспечивает методологическое единство оценки активов, обязательств, капитала, доходов и расходов предприятия как в контексте его общей хозяйственной деятельности в целом, так и в виде детализации по бизнес процессам, связанных с модернизацией производства в частности.

Фактически речь идет о формировании аналитических суботчетных форм (суб баланс, суботчет о прибылях и убытках, суботчет о движении денежных средств) в рамках единой методологии формирования типовой отчетности предприятия с системным отражением процессов и результатов проводившейся на предприятии модернизации производства за отчетный период (отчет о прибылях и убытках) и на дату составления отчетности (бухгалтерский баланс).

На рисунке 1 отражена взаимосвязь показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках в соответствии с предлагаемой методикой бухгалтерского учета модернизации предприятия.

В соответствии со схемой, представленной на рисунке 1, в упрощенной форме показаны хозяйственные операции описывающие бизнес-процессы, обусловленные модернизацией предприятия. За счет выборки данных из первичных документов отражены в бухгалтерском учете те бизнес-процессы, обусловленные модернизацией предприятия. Эти хозяйственные операции помечены литерой «М». Так, хозяйственной операцией 1 отражено формирование уставный фонда предприятия; 2-й – приобретения внеоборотных активов; 3-й – затраты на производство продукции, 4-й – начисление амортизации; 5-й – определение себестоимости готовой продукции; хозяйственные операции 6-я, 7-я и 8-я – описывают процесс реализации готовой продукции и определение финансового результата от ее реализации. Хозяйственными операциями с 9 по 15 отражены бизнес-процессы по модернизации предприятия: 9-й – отражено приобретение внеоборотных акти-

вов для модернизации предприятия; 10-й, 11-й и 12-й – отражено изготовление продукции в модернизированном производстве; 13-я, 14-я и 15-я – описывают процесс реализации готовой продукции, изготовленной в модернизированном производстве, и определение финансового результата от ее реализации.

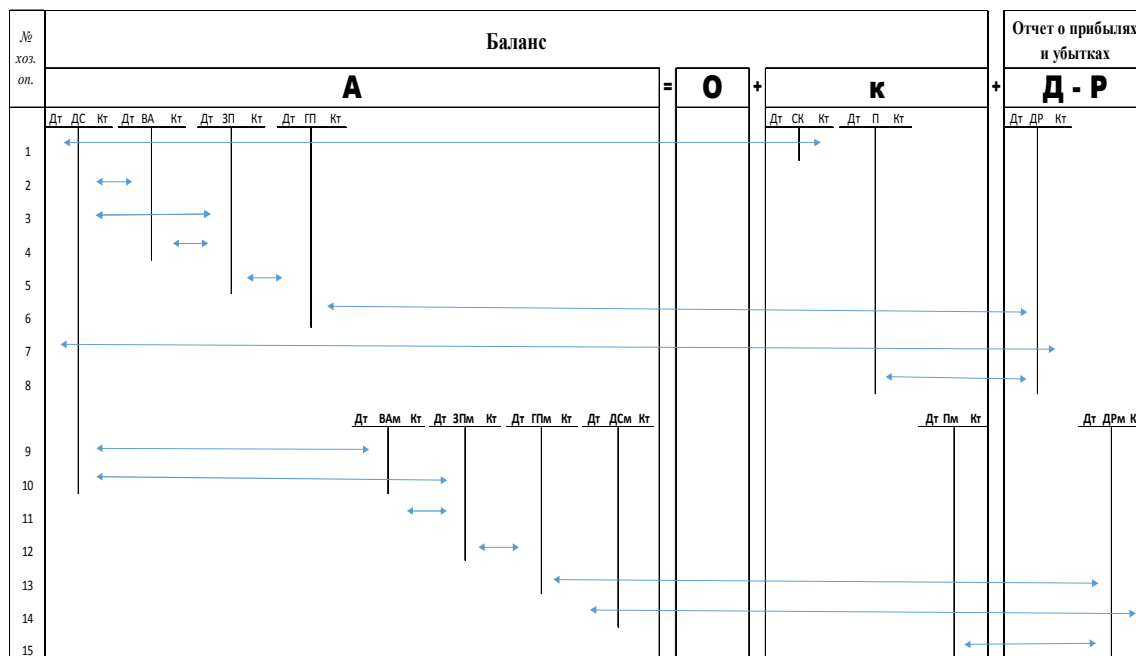


Рисунок 1 – Схема отражения взаимосвязанных показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках в соответствии с предлагаемой методикой бухгалтерского учета модернизации предприятия

ДС – счета учета денежных средств; ВА – счета учета внеоборотных активов; ЗП – счета учета затрат на производство готовой продукции; ГП – счета учета готовой продукции; СК – счета учета собственного капитала; П – счета учета прибыли (убытков); ДР – счета учета доходов и расходов; ДСм – счета учета денежных средств, отражающие операции по модернизации предприятия; ВАм – счета учета внеоборотных активов, отражающие операции по модернизации предприятия; ЗПм – счета учета затрат на производство готовой продукции, отражающие операции по модернизации предприятия; ГПм – счета учета готовой продукции, отражающие операции по модернизации предприятия; Пм – счета учета прибыли (убытков), отражающие операции по модернизации предприятия; ДРм – счета учета доходов и расходов, отражающие операции по модернизации предприятия.

Такой методический подход позволяет получить бухгалтерскую отчетность предприятия, которая полностью и комплексно раскрывает в себе процессы модернизации, имевшие место на предприятии и отражает ее последствия влияния на финансовые результаты (прибыль или убыток), активы, обязательства, капитал.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 30.09.2011 г., № 102 : в ред. от 31.12.2013 г. № 96.

2. Модернизация (Modernization) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://forexaw.com/TERMs/Industry/Technology/1810_Модернизация_Modernization_это. – Дата доступа: 28.09.2014
3. Модернизация производства [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://corsari.ru/mod.html>. – Дата доступа: 28.09.2014

GENERAL CHARACTERISTIC OF THE ACCOUNTING SUB-DISCIPLINE IN LATVIA

I. Miete, doctor of economics, professor;

V. Pokule, master of pedagogy

Rezekne Higher Education Institution, Latvia

The accounting is a specific discipline with its own research methodology, which is rather new in Latvia. Furthermore, there exists an ongoing discussion about role of the accounting in the economics and in the management science. Results of the researches in the discipline of accounting have to be useful for certain groups of users of accounting information. Novelty of the above mentioned statements as well as practical experience of the authors have lead to the development of this research.

The legal regulation is an essential attribute of the accounting as a sub-discipline of the economics. M. Smith emphasises that it is significant to consider both the legal provisions that regulate accounting and the research object, when carrying out the research within the accounting theory. Smith analyses various approaches and methods in the accounting research, thus emphasising both the role of the legal norms in analyses of primary data and issues, and possible improvement of the legal norms as a result of the research. [1]

The Finnish author T. Salmi has extensively studied the research processes in the accounting as a scientific discipline. He points to a dual nature of the accounting, since, the first, the accounting researches are focussed on the theoretical research in the accounting theory, and, the second, another direction of the accounting research generate the quantitative accounting information that becomes the initial data for the further empirical research in other disciplines. However, Salmi associates accounting as a sub-discipline only with the business economics. The authors of this research consider that the importance of the accounting information provided is justified by the significance of the information contained in financial reports both on the macro level (one of the sources for acquiring the statistical information is data of the financial accounting registries), and in the decision making process, where information included in the financial reports serves as a base for the users of information (internal users, external users, including, credit establishments, state establishments, and others) to act [2].

Table 1 – Characteristics of the scientific disciplines and sub-disciplines of Economics and Management Sciences in accordance with the Latvian Council of Science [4]

Management Science is a discipline researching special kind of activities of an individual, coordinating activities in groups of individuals that are established to achieve specific goals. That includes planning, organizing, motivating and control, focused on accurate use of employees of the company, financial, material and information resources.	Economics is a discipline researching rational yield, distribution and use of natural, material, labour, and financial resources, production and consumption of goods and implementation of these processes, relationship of production relations, development of production forces on macro- and micro-levels, structure of national economy, and development and organization of particular fields, goods and services with the aim to increase systematically incomes of population.
<i>Sub-disciplines:</i>	<i>Sub-disciplines:</i>
1. Business administration is a scientific sub-discipline researching management processes in private companies and other enterprises with the aim to maximise profits by selling goods and services. Theory, methods and instruments for rational and sustainable functioning of the business organization, that operates in a larger system, which includes a considerable number of subsystems, are developed within this sub-discipline, estimating coordination of the goals of all those systems. 2. Public administration 3. Education management	1. Theory of accounting and bookkeeping is a scientific sub-discipline focusing on the research of content and implementation of books and reports, automation of accounting, preparation of reports, functions of the state revenue service, and implementation of auditing. 2. Latvian national economy 3. Macroeconomics 4. Microeconomics 5. Finances and credit 6. Theory of economics 7. Econometrics 8. Statistics 9. Marketing 10. Social economics 11. Regional economics 12. Agrarian economics

The authors have reviewed the following information to characterise the current situation:

- 1) the classification of the scientific disciplines in Latvia in accordance with the provisions of the Latvian Council of Science;
- 2) the classification system in accordance with the Journal of Economic Literature (JEL);
- 3) the classification system in accordance with the Economic and Social Research Council (U.K.).

There are 45 scientific disciplines in accordance with the nomenclature of the Latvian Council of Science, including Economics (1) and Management science (1). Each of those has sub-disciplines: 12 sub-disciplines in the Economics, including theory accounting and bookkeeping, and 3 sub-disciplines in the Management science [3].

The *JEL* classification system was developed for the use in the *Journal of Economic Literature (JEL)*, and is a standard method to classify the scholar literature in the discipline of economics. The system is used to classify articles, dissertations, books, book reviews, and working papers in *EconLit* and many other applications. In accordance with the JEL classification the accounting is classified in one group with marketing, business administration and business economics [5]:

M – Business Administration and Business Economics; Marketing; Accounting.

Hierarchical sub-codes:

M4 Accounting and Auditing

M410 Accounting (Guideline: Covers studies on issues related to accounting. Studies should have some economic content to be included here; Keywords: Accountant, Accounting, Actuaries, Actuary, Amortisation, Amortization, Audit Firm, Book-keeping, Budgeting, Capital Gain, CPA, Debits, Depreciation, Double Entry, Historical Cost, Internal Transfer Pricing, Receivable, Record Keeping, Transfer Pricing)

Table 2 – Description of the disciplines of the Economics, Management and Business Studies in accordance with the Economic and Social Research Council (UK) [6]

Economics	Management and Business Studies
<i>Economics</i> seeks to understand, how individuals interact within the social structures, to address the key questions about the production and exchange of goods and services.	<i>Management and Business Studies</i> explores a wide range of aspects related to the activities and management of business, such as strategic and operational management, organisational psychology, employment relations, marketing, accounting , finance and logistics.

In accordance with the Economic and Social Research Council (U.K) disciplines of social sciences are classified as follows:

- Demography;
- Social Statistics, Methods and Computing;
- Development Studies;
- Human Geography;
- Environmental Planning;
- Economics;
- Management and Business Studies;
- Law;
- Economic and Social History;
- et.al.

Evaluation of the interrelations of the accounting and the economics and the management science/ business leads to the conclusion that the accounting is related to the field of business. That corresponds with the classification of social sciences provided by the Economic and Social Research Council (UK) and the code system of the JEL. Therefore, it would be appropriate to review the Latvian classification of the sciences and to include the accounting as a sub-discipline of the management sciences instead of the economics.

REFERENCES

1. Smith, M. Research Methods in Accounting / M. Smith. – London : The Cromwell Press Ltd, 2003.
2. Salmi, T. Quantitative Research Process in Accounting and Financial Management, and their Interaction with Related Disciplines / T. Salmi // The Finnish Journal of Business Economics. – 1986. – Vol. 35/1. – P. 71–87.
3. Mietule, I. Review and evaluation of the research methodology in the accounting discipline in Latvia from 2003 till 2013 / I. Mietule, I. Brūna // Proceedings of the Conference Business Analysis, Accounting, Taxes and Auditing. – Tallinn : Tallinn University of Technology, 2014.
4. Latvijas Zinātnes padomes Zinātņu nozaru un apakšnozaru anotācijas. – Mode of access: http://www.lzp.gov.lv/index.php?option=com_content&task=view&id=144&Itemid=51.
5. JEL Classification Codes Guide. – Mode of access: <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php>.
6. Economic and Social Research Council. – Mode of access: <http://www.esrc.ac.uk/about-esrc/what-is-social-science/social-science-disciplines.aspx>.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ В СИСТЕМЕ ЛОГИСТИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ

Т.И. Мурачева, магистр экон. наук

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Логистические расходы на реализацию часто обособляются от других затрат производителей. Однако логистические операции, как правило, тесно связаны с традиционными внутрипроизводственными функциями. Потому выделить в общих текущих расходах ту их часть, которая непосредственно связана с выполнением логистических операций, сложно. Существующие методы учета не позволяют обеспечить высокую достоверность таких расчетов. Это вызывает необходимость специальных исследований по разработке нормативов, выраженных в доле затрат на осуществление той или иной логистической функции в общей сумме затрат по каждому подразделению предприятия, участвующему в осуществлении логистического процесса.

Как метод расчета затрат калькулирование издержек миссии представляет собой полную противоположность традиционным методам. Практическое применение метода калькулирования издержек миссии требует, чтобы, во-первых, были выявлены центры ответственности по видам деятельности, связанные с конкретной миссией распределения (транспортировка, хранение, создание запасов и др.); во-вторых, чтобы растущие издержки каждого центра ответственности, возникающие в результате осуществления соответствующей миссии, были изолированы друг от друга. [1, с.424].

Следует отметить, что согласно действующим нормативным документам Республики Беларусь «метод миссий» не применяется, однако, на наш взгляд, целесообразно использовать этот метод при учете и распределении затрат на

реализацию. Для этого определим логистическую систему реализации продукции, которая представлена на рисунке 1.

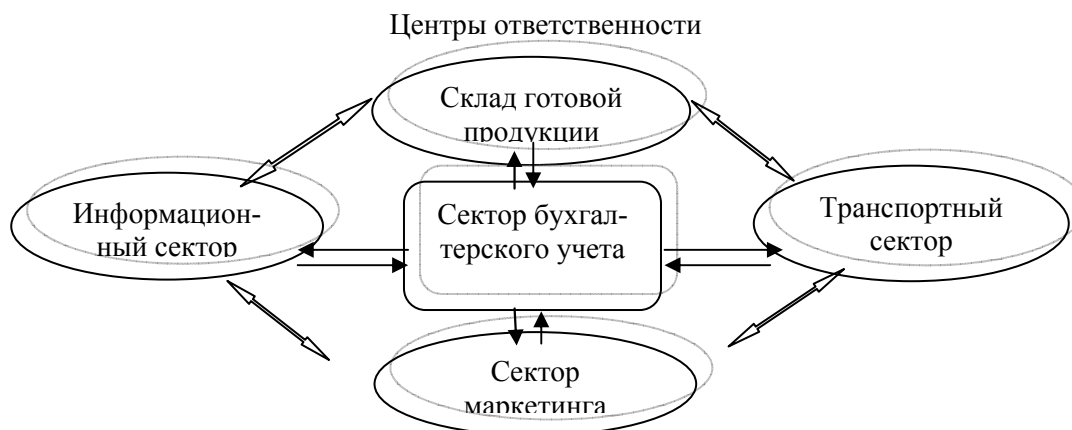


Рисунок 1 – Логистическая система реализации продукции : $\longleftrightarrow$ – взаимозависимость и согласованность центров ответственности логистической системы;
 $\longrightarrow$ – взаимозависимость и согласованность центров ответственности внутри общей миссии

Обобщив результаты проведенного сравнительного анализа состава расходов на реализацию в нормативной и экономической литературе в Республике Беларусь можно отметить, что затраты, связанные с хранением готовой продукции, практически не выделяются отдельно в составе статей расходов на реализацию.

В результате проведенных исследований с целью систематизации бухгалтерского учета расходов на реализацию в контексте логистических издержек на реализацию, с учетом высказанных предложений [2, с. 232-236], автором предлагается к счету 44 «Расходы на реализацию» открыть следующие субсчета:

Субсчет 1 «Расходы на реализацию по складу готовой продукции»

Субсчет 2 «Расходы на реализацию по транспортному сектору»

Субсчет 3 «Расходы на реализацию по информационному и маркетинговому секторам»

Субсчет 4 «Расходы на рекламу и маркетинг»

Субсчет 5 «Расходы на реализацию прочие».

В соответствии с предложенным составом затрат центров ответственности в части расходов на реализацию [2, с. 232-236], автором разработана форма регистра аналитического учета «Ведомость распределения расходов на реализацию в разрезе центров ответственности». Ведомость предлагается использовать в бухгалтерском учете при распределении расходов на реализацию по центрам ответственности - «Склад готовой продукции», «Транспортный сектор», «Информационный и маркетинговый секторы» (таблица 1).

Затраты, собранные в ведомости, позволят проводить детальный анализ расходов на реализацию по статьям, по центрам ответственности, при необходимости – в разрезе миссий, определенных для каждого центра ответственности, что позволит систематизировать бухгалтерский учет расходов на реализацию в целях логистического управления расходами.

Таблица 1 – Ведомость распределения расходов на реализацию в разрезе центров ответственности

Статьи расходов	Центры ответственности			Расходы на рекламу 44/1.4	Прочие расходы 44/1.5	Итого расходов на реализацию
	Склад готовой продукции 44/1.1	Транспортный сектор 44/1.2	Информационный и маркетинговый секторы 44/1..3			
Стоимость тары и упаковки	+					
Заработная плата с отчислениями работников	+	+	+	+		
Фактическая себестоимость оказанных услуг вспомогательными производствами по упаковке продукции	+					
% за пользование кредитами банков	+					
Амортизация по оборудованию, помещениям, программным продуктам		+	+			
Расходы по содержанию помещений и оборудования (текущее обслуживание и ремонт)	+	+				
Расходы на страхование запасов	+					
Стоимость топлива, смазочных материалов, расходы на восстановление шин	+	+				
Ремонт автомобилей		+				
Стоимость услуг транспортно-логистических центров		+				
Издержки страхования			+			
Таможенные издержки для экспортируемых товаров			+			
Маркетинговые услуги, оказанные сторонними организациями				+		
Расходы на рекламу				+		
Рекламные услуги, оказанные сторонними организациями				+		
Комиссионные сборы					+	
Прочие расходы					+	
Итого расходы по субсчету						
Внесенные расходы:						
Падение ценности запасов готовой продукции из-за:						
– старения,	+					
– порчи, краж	+					
Издержки устаревания готовой продукции			+			
Издержки потерянных продаж			+			
Общие затраты по центру ответственности						

ЛИТЕРАТУРА

1. Логистика : учеб. пособие / И.М. Баско [и др.]; под ред. д-ра экон. наук, профессора И.И.Полищук. – Минск: БГЭУ, 2007. - 431 с.
2. Мурачева, Т.И. Управленческий учет расходов на реализацию как основа для принятия логистических решений // Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor, conf. șt. intern. (2012; Chișinău). Conferința științifică internațională Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor, (4 apr. 2012) / com. șt. Lilia Grigori [et al.]. – Ch.: ASEM, 2012. – 310 p.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА: МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

П.Я. Папковская, д-р экон. наук, проф

УО «Белорусский государственный экономический университет», Беларусь

Технологические и организационные особенности предпринимательской деятельности, а также длительность производственного цикла определяют характерные особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) как информационной системы, в основу которой положены соответствующие принципы. Принципы не могут быть произвольными, так как они выражают суть исследуемого предмета путем его последовательного наблюдения. При этом следует выделять отдельно принципы формирования себестоимости продукции (работ, услуг) и принципы калькулирования их себестоимости.

Принципы формирования себестоимости продукции (работ, услуг) определяют объективность содержания этого показателя, его сущность по информационной наполняемости затратами. К ним можно отнести следующие: обоснованное определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), оценка основных факторов производства и их нормирование, включение затрат отчетного периода. Принципы калькулирования представляют последовательность самой процедуры исчисления себестоимости. Это: определение необходимой классификации затрат; сближение объектов учета затрат и калькулирования, обоснованность выбора объектов калькулирования, обоснованность базы распределения затрат между объектами калькулирования и оценки незавершенного производства, установление калькуляционных единиц, последовательность закрытия счетов по учету затрат, определение совокупности приемов и способов исчисления себестоимости (метод калькулирования).

Следует констатировать, что в настоящее время в республике отсутствует нормативное регулирование формирования показателя себестоимости, который, тем не менее, непосредственно участвует в определении финансового результата предпринимательской деятельности (валовой доход, валовая и чистая прибыль). Этот показатель находит отражение в годовой бухгалтерской отчетности (отчет о прибылях и убытках), что подтверждает его значимость для расчета конечного результата.

Необходимость исчисления себестоимости продукции предопределяется целесообразностью дальнейшего ее выпуска, оптимизацией ассортимента, установлением соответствующей цены при реализации, объективностью оценки запасов готовой продукции. Процедура калькулирования обусловлена конкретными особенностями функционирования каждого субъекта предпринимательства. Поэтому она должна быть представлена в сформированной организацией учетной политике. В данном документе обособленно должен быть представлен раздел «Процедура калькулирования себестоимости продукции», где необходимо отразить следующие позиции:

- установленная классификация затрат (либо по элементам, либо в разрезе калькуляционных статей), перечень калькуляционных статей затрат;
- перечень объектов калькулирования с указанием калькуляционных единиц;
- последовательность закрытия счетов затрат, исходя из характерных особенностей и наличия тех или иных видов производств у субъекта предпринимательства;
- метод калькулирования себестоимости продукции с характеристикой и указанием сферы применения каждого способа и приема всей совокупности калькуляционных расчетов, обоснование используемых баз распределения общих затрат между отдельными объектами калькулирования;
- наличие и обоснование необходимости поэлементного (постатейного) распределения затрат между объектами калькулирования. В настоящее время отсутствует нормативная регламентация систематизированного изложения применяемых баз распределения затрат, несмотря на то, что для использования в калькуляционных расчетах рекомендовано их достаточное количество. В качестве таких баз распределения используются суммы прямой заработной платы, общая сумма затрат, норматив затрат, коэффициенты соотношения ценности получаемой продукции, цены реализации, условные единицы, общая сумма выручки и др.;
- порядок оценки, объекты и распределение затрат незавершенного производства.

Определение объектов калькулирования является основополагающим этапом процедуры калькулирования, позволяющим обеспечить достоверность и полезность использования показателя себестоимости продукции. Перечень номенклатуры объектов калькулирования должен соответствовать такому перечню прогнозного бизнес-плана развития организации. В противном случае полученные показатели себестоимости не будут практически востребованы.

Изложенные положения обосновывают вывод о том, что Учетная политика организации должна представлять собой содержательно структурированную совокупность объектов и способов их отражения в системе счетов бухгалтерского учета исходя из особенностей предпринимательской деятельности. Действующее же законодательное и нормативное регулирование учетной политики не раскрывает сущностного содержания и необходимого информационного наполнения этого терминологического понятия. Методическое обеспечение Учетной политики (которого нет) должно быть направлено на системность отражения объектов учета и формирование целостной функционирующей системы учета в

организации. Этого сейчас нет. Нельзя согласиться с представленной в ней структуризацией учетных позиций в соответствии с Законом РБ «О бухгалтерском учете и отчетности». В частности, отсутствие регламентации порядка учета затрат и калькулирования дает основание полагать о субъективности формирования показателя себестоимости и его представлении в отчетности, т.е. о нарушении соответствия данных учета и отчетности. Это может поставить под сомнение достоверность формирования конечного финансового результата контролирующими субъектами.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСПРЕДЕЛЯЕМЫХ ПОСТОЯННЫХ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Л.В. Пашковская, канд. экон. наук, доц.

УО «Белорусский государственный экономический университет», Беларусь

В современных нормативных правовых актах Республики Беларусь признается деление совокупных производственных накладных затрат на переменную и постоянную части и то обстоятельство, что с ростом объемов выпуска продукции себестоимость каждой единицы снижается за счет уменьшения доли постоянных затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции. Представим проблему с точки зрения организации управленческого учета, разработки и контроля бюджетной (нормативной) себестоимости произведенной и реализованной продукции и, самое главное, – контроля целевых финансовых результатов.

В случае отклонения фактического выпуска продукции от планового показателя себестоимость продукции за счет включения постоянных общепроизводственных затрат (ОПЗ) будет каждый месяц меняться, что приведет к необходимости отражать в управленческом учете выпущенную продукцию не по нормативной (стандартной, бюджетной), а по фактической себестоимости.

Нам представляется, что поскольку в состав общепроизводственных затрат входят две, принципиально различные составляющие, то при распределении ОПЗ наиболее правильным решением следует считать использование двух ставок – как по распределению переменной части общепроизводственных затрат, так и по распределению постоянной части. При этом переменные общепроизводственные затраты относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей. Общая сумма переменных ОПЗ с увеличением объема выпущенной продукции пропорционально возрастает. При этом уровень переменных ОПЗ на единицу выпущенной продукции остается неизменным, и себестоимость единицы продукции за счет этого фактора не меняется. В переменную часть следует включить: стоимость смазочных, обтирочных и прочих материалов для ухода за оборудованием и транспортными средствами и содержанием их в рабочем состоянии; запасных частей и других материалов для ремонта производственного оборудования, транспорт-

ных средств; услуг сторонних организаций по обслуживанию и ремонту оборудования и транспортных средств; услуг привлеченного транспорта для перемещения материалов и полуфабрикатов с базисных складов в перерабатывающие цеха.

В противоположность переменным, распределение постоянных затрат на себестоимость продукции должно основываться на производственных мощностях организации при работе в нормальных (стандартных) условиях. Это обусловлено тем, что общая сумма постоянных общепроизводственных затрат изначально формируется в зависимости от проектной мощности предприятия. «Созданию нормативной базы предшествует выбор базисного периода (года). За базисный период принимается год, в котором наблюдается наименьший спад производства по отношению к проектной мощности организации» [1]. «Нормальная производственная мощность – это ожидаемый (плановый) объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень производства может использоваться в том случае, если он приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях» [2]. К условно-постоянной части в общей сумме общепроизводственных расходов относятся: топливо и тепловая энергия на отопление, материалы, расходы на содержание зданий и другие работы, кроме использованных на ремонт основных средств цеха; основная и дополнительная заработная плата руководителей, специалистов, служащих и рабочих повременщиков по обслуживанию основных средств цеха, отчисления на социальные нужды; амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств по действующим нормам; износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря цеха и т.п.

Изложенный выше принцип распределения обеспечивает то, что часть постоянных накладных затрат, относимых на каждую единицу продукции, не меняется – не увеличивается вследствие низкого уровня производства или временной остановки организации и не снижается в периоды повышенной интенсивности производства. Тем самым обеспечивается стабильность оценки выпущенной продукции, создаются условия для контроля себестоимости и прибыли.

Хотелось бы также отметить значение установления правильной базы распределения затрат, что помогает также при группировке статей косвенных затрат на постоянные и переменные. Очевидно, что те статьи затрат, которые не связаны с объемом выпущенной продукции или объемом выполненных работ и оказанных услуг (измеряемых в человеко-часах, машино-часах) являются постоянными статьями. Не представляет сложности выбор базы распределения для переменных ОПЗ, которые по определению, имеют прямую или почти прямую причинно-следственную связь с выпущенными единицами продукции или отработанным временем, например, затраты на смазочные и охлаждающие материалы, техническое обслуживание и ремонт оборудования, амортизацию, начисляе-

мую производительным методом. Парадокс состоит в том, что необходимость выбора базы распределения для постоянных ОПЗ, которые по своей природе связаны не с отдельными единицами выпускаемой продукции, а с их группой, неизбежно «превращает» постоянные затраты в переменные. Однако постоянная часть общепроизводственных затрат не является произвольной величиной, определяется выпуском некоего запланированного объема продукции, технически осуществимого на имеющемся оборудовании. Поэтому распределение постоянных общепроизводственных затрат должно «привязываться» к производственным мощностям организации, максимально приближенным к проектным.

Считаем, что возникающие в результате такого распределения отклонения по постоянным общепроизводственным затратам должны признаваться как расход или доход (прямо участвовать в формировании финансового результата) в периоде их возникновения. При этом реализованная продукция и остатки нереализованной готовой продукции оцениваются по нормативной себестоимости, а переход к фактическим затратам осуществляется путем списания всех отклонений за отчетный период на себестоимость реализованной продукции. Таким образом, получается наглядная иллюстрация того, какое влияние полученные отклонения оказывают на финансовый результат отчетного периода. Например, если фактически в учете накоплена сумма затрат, превышающая сумму затрат, распределенных на себестоимость, отклонение спишется на увеличение себестоимости реализованной продукции. В противоположном случае излишне распределенные в отчетном периоде накладные затраты будут признаны как снижение себестоимости реализованной продукции. Эффективность высокого уровня производства отражается как снижение себестоимости реализованной продукции и, соответственно, как рост прибыли от реализации продукции.

Для отражения приведенных экономических ситуаций в финансовом и управленческом учете мы предлагаем активно использовать систему субсчетов к счету 25 «Общепроизводственные затраты» (ОПЗ). Мы предлагаем открывать следующие субсчета для отражения операций с постоянными общепроизводственными затратами: 25.XY1 «Фактические постоянные общепроизводственные затраты»; 25.XY2 «Распределенные постоянные общепроизводственные затраты»; 25.XY3 «Отклонения по постоянным затратам»,

где X – указание на структурное подразделение, Y – указание на то, что общепроизводственные затраты являются постоянными.

Рассмотрим пример. Предположим, что плановые (нормативные) постоянные общепроизводственные затраты предприятия на период оценивались в размере 420 000 тыс. руб. Плановый (прогнозный) выпуск продукции за этот период – 70 000 натуральных единиц однородной продукции. На себестоимость каждой единицы продукции следует отнести 6 тыс. руб. ($420\,000 / 70\,000$) постоянных ОПЗ. Для упрощения ситуации предположим, что фактические постоянные общепроизводственные затраты были равны плановым.

По дебету субсчета 25.XY1 «Фактические постоянные общепроизводственные затраты» с кредита счетов 10, 70, 69, 02 и др. отразится фактическая величина постоянных ОПЗ на общую сумму 420 000 тыс. руб.

Однако в этом периоде было выпущено всего 68 000 единиц продукции. Поскольку в качестве основы распределения постоянных ОПЗ используется плановый выпуск продукции, на себестоимость всего выпуска было списано 408 000 тыс. руб. ($68\,000 \times 6$) постоянных затрат.

В учете при этом будет сделана следующая запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит субсчета 25.XY2 «Распределенные постоянные общепроизводственные затраты» на сумму 408 000 тыс. руб.

А так как фактически в бухгалтерском учете отражена сумма ОПЗ в размере 420 000 тыс. руб., возникают *отклонения по постоянным затратам* на сумму 12 000 ($420\,000 - 408\,000$). Их не списывают на себестоимость произведенной продукции, так как в этом случае произойдет ее завышение, а относят на увеличение *себестоимости реализованной продукции*. Тем самым устанавливается зависимость финансового результата от снижения объемов производства. Поскольку себестоимость реализованной продукции выросла на 12 000 тыс. руб., постольку прибыль от реализации продукции снизилась на эту же сумму.

В учете при этом будет сделана следующая запись:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» Кредит 25.XY3 «Отклонения по постоянным затратам» на сумму 12 000 тыс. руб.

В следующем периоде интенсивность производства возросла, в результате чего было выпущено 71 000 единиц продукции. Остальные данные не изменились. На себестоимость выпущенной продукции было распределено 426 000 тыс. руб. ($71\,000 \times 6$), при этом была сделана запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 25.XY2 «Распределенные постоянные общепроизводственные затраты» на сумму 426 000 тыс. руб.

При этом фактически в учете отражена сумма 420 000 тыс. руб. Теперь это привело к излишне распределенной на себестоимость реализованной продукции сумме ОПЗ в размере 6 000 тыс. руб. ($420\,000 - 426\,000$).

Опять возникает необходимость в корректировке, которая осуществляется путем уменьшения себестоимости реализованной продукции на 6 000 тыс. руб.

В учете будет сделана следующая запись:

Дебет 25.XY3 «Отклонения по постоянным затратам» Кредит 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» на сумму 6 000 тыс. руб.

В данном случае повышение интенсивности производства привело к получению дополнительной прибыли в размере 6 000 тыс. руб.

ЛИТЕРАТУРА

1. Методические рекомендации по нормативному методу ценообразования в промышленности строительных материалов Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь [Электронный ресурс] : приказ Мин. архитектуры и строительства Республики Беларусь от 9 февраля 2011 г. № 28 // Консультант Плюс / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
2. Международные стандарты финансовой отчетности 2011. – М. : АССА, 2011.

DIE MASSGEBLICHKEIT DER HANDELSBILANZ FÜR DIE STUEBERBILANZ

*M. Preißer, Prof. Dr. Dr. h.c.,
StB, Hamburg*

1 Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (HB) für die Steuerbilanz (StB)

Durch das Gesetz aus 2009 (BilMoG) wurde die die Vorschrift zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (HB) für die Steuerbilanz (StB) nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG grundlegend geändert.

Gem. §5 Abs.1 S.1 EStG sind die Ansätze in der HB grundsätzlich maßgeblich für die Ansätze in der StB. Soweit die Vermögensgegenstände und Schulden in der HB nach den handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zutreffend angesetzt wurden, sind sie unverändert in die StB zu übernehmen, wenn nicht ein anderer Ansatz im Rahmen der Ausübung eines **steuerlichen Wahlrechts** gewählt wird.

Soweit steuerliche Bilanzierungs – oder Bewertungswahlrechte bestehen, dürfen diese für die StB unabhängig vom Ansatz in der HB ausgeübt werden (§5 Abs.1 S.1 EStG).

Beim Vorliegen von **übereinstimmenden Wahlrechten** im Handelsrecht und im Steuerrecht **kann** der Unternehmer das Wahlrecht in der HB und in der StB abweichend treffen (Beispiel: Wertpapiere sind gewillkürtes Betriebsvermögen und können unterschiedlich in HB/ StB angesetzt werden).

2.1 Der Grundsatzbeschluss des Bundesfinanzhofs vom 03.02.1969

Zur Auswirkung der Massgeblichkeitsprinzips nach §5 Abs.1 S.1 EStG auf die einzelnen Bilanzierungsvorschriften des Handelsrechts wurden im Beschluss des BFH vom 03.02.1969 (BStBl II 1969, 291) folgende Grundregeln aufgestellt:

(1) Aktivierungs- und Passivierungsgebote nach Handelsrecht

Sie führen auch in der StB zu einem Aktiv-/Passiv-Gebot.

(2) Aktivierungs- und Passivierungsverbote in der HB gelten auch für die StB

(3) Bilanzierungswahlrechte nach Handelsrecht

a) Aktivierungswahlrechte

Wenn lt. Handelsrecht aktiviert werden **darf**, dann **muss** in der StB aktiviert werden (HB-Aktivierungswahlrechte führen zu einem StB-Aktivierungsgebot).

b) Passivierungswahlrechte

HB-Passivierungswahlrechte führen zu einem StB-Passivierungsverbot

(4) Bilanzierungswahlrechte nach Steuerrecht

Steuerrechtliche Bilanzierungswahlrechte können unabhängig vom Ansatz in der HB ausgeübt werden (§5 Abs.1 S.1 EStG); so ist z.B. der Ausweis von gewillkürtem BV in der StB auch möglich, wenn kein Ausweis in der HB erfolgt.

(5) Bewertungswahlrechte nach Handelsrecht

Die Maßgeblichkeit tritt hinter den Bewertungsvorbehalt des §5 Abs.6 EStG zurück. Bei handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten ist zu prüfen, ob die nach Handelsrecht möglichen Werte steuerlich zulässig sind. Wenn steuerlich ein Wert bindend

vorgeschrieben ist, so ist er gem. § 5 Abs.6 EStG auch dann in der StB anzusetzen, wenn in der HB ein anderer (handelsrechtlich zulässiger) Wert angesetzt wurde.

Beispiel 1: Spezialnormenvorbehalt gem. § 5 Abs.6 EStG

In der HB wurden die Warenvorräte nach der Fifo-Methode bewertet.

Lösung: Steuerlich ist von den handelsrechtlichen Verbrauchsfolgeunterstellungs-Verfahren gem. § 6 Abs.1 Nr. 2a EStG nur die Lifo-Methode zulässig. Für die StB ist deshalb eine Abweichung von dem in der HB angesetzten Wert erforderlich.

(6) Bewertungswahlrechte nach Steuerrecht

Sind nach § 6 EStG oder anderen Vorschriften des Steuerrechts verschiedene Wertansätze möglich, so kann der Ansatz in der StB unabhängig von der HB gewählt werden (§ 5 Abs.1 S.1 EStG).

Beispiel 2: Die »neue« Maßgeblichkeit

Der Unternehmer möchte ein angeschafftes Fahrzeug gem. § 7 Abs. 1 S. 6 EStG nach Maßgabe der Leistung abschreiben (= Leistungs - AfA).

Lösung: Der Unternehmer kann die Leistungs-AfA in der StB in Anspruch nehmen, ohne dass er diese AfA-Methode auch in der HB anwendet.

2.2 Durchbrechung der Maßgeblichkeit

Die Maßgeblichkeit der HB für die StB wird in folgenden Fällen durchbrochen:

A) Ein Ansatz in der HB verstößt gegen **zwingende** Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschriften des **Handelsrechts** bzw. gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung; d.h. ein unrichtiger HB-Ansatz ist nicht bindend für die StB. In diesem Fall ist der Unternehmer gehalten, in der StB einen den steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften entsprechenden Bilanzansatz vorzunehmen.

Beispiel 3: Unrichtiger Ansatz in der HB

Der Unternehmer hat in seiner HB die Herstellungskosten (HK) für einen Anbau an seinem Bürogebäude nicht aktiviert, sondern als Aufwand gebucht.

Lösung: Die Nichtaktivierung der HK für die Erweiterung des Gebäudes verstößt gegen § 255 Abs.2 S.1 HGB. In der StB sind die Aufwendungen für die Herstellung des Anbaus als nachträgliche HK des Gebäudes zu aktivieren (BFH vom 09.05.1995, BStBl II 1996, 621).

B) Der konkrete Ansatz in der HB bzw. die HB-Bewertung entsprechen nicht den **steuerlichen** Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschriften.

Beispiel 4: Der niedrigere Stichtagswert bei vorübergehender Wertminderung

In der Bilanz einer OHG wurden die hergestellten Fertigwaren mit einem unter den HK liegenden Wert (beizulegender Wert) gem. § 253 Abs.4 S. 1 HGB angesetzt. Der Stichtagswert beruht auf einer nur vorübergehenden Wertminderung, ist aber kein Börsen- oder Marktwert.

Lösung: In der StB ist der niedrigere Teilwert nach § 6 Abs.1 Nr. 2 S.2 EStG nur zulässig, wenn er auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beruht. Wegen dieser zwingenden steuerlichen Bewertungsvorschrift ist in der StB von dem (handelsrechtlich zulässigen) Wert der HB über die Vorschrift des § 5 Abs.6 EStG abzuweichen und dort die HK anzusetzen.

2.3. Aufstellung einer abweichenden Steuerbilanz

Der Spezialnormenvorbehalt gem. §5 Abs.6 EStG macht in zunehmendem Maß für steuerliche Zwecke die Abweichung von einzelnen Positionen der HB erforderlich. Das führt normalerweise dazu, eine gesonderte, von der HB abweichende StB aufzustellen.

In der abweichenden StB werden die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechenden HB-Positionen durch steuerlich zulässige Ansätze ersetzt. Das führt zu einem von der HB abweichenden (Eigen-)Kapital in der StB.

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird das steuerliche Kapital anhand der in der StB ausgewiesenen Aktiva und Passiva errechnet und ausgewiesen.

Beispiel 5: Unterschiedliches Kapital in der HB und StB

Ein Einzelunternehmen hat die HB per 31.12.01 mit einem Kapital à 120.000 E aufgestellt. In dieser HB wurden bei den Warenvorräten für schwer verkäufliche Waren pauschale Gängigkeitsabschläge von insgesamt 7.000 E vorgenommen und der Gesamtbestand mit einem Wert von 50.000 € aktiviert. Die Verkaufspreise hat der Unternehmer bisher nicht herabgesetzt.

Lösung: Nach dem Steuerrecht sind pauschale Gängigkeitsabschläge grundsätzlich nicht zulässig. Eine Teilwert-AfA bei schwer verkäuflichen Waren ist nur möglich, wenn der Unternehmer den Verkaufspreis herabsetzt (BFH vom 24.02.1994, BStBl II 1994, 514). Aus diesem Grund sind die Vorräte in der StB mit 57.000€ auszuweisen. Das Kapital in der StB beträgt demnach 127.000€.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОПТИМАЛЬНЫХ ОБЪЕКТОВ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

М.В. Примакова, канд. экон. наук

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Каждая организация электросвязи заинтересована в постановке производственного учета, предоставляющего информационное обеспечение всех стадий процесса оказания учета, однако в традиционной системе учета затрат это не всегда находит адекватное отражение. В связи с этим назрела необходимость создания и методологического обоснования механизма, позволяющего формировать учетные данные по отдельным элементам производственного процесса и по-новому раскрывать содержание объектов производственного учета.

Рациональная организация производственного учета предполагает выбор его оптимальных объектов, выделение которых является экономически обоснованным с точки зрения принятия необходимых управленческих решений.

В литературе приведено достаточно много понятий относительно определения сущности объектов производственного учета. В отечественной литературе под объектами производственного учета понимаются «группировки затрат по при-

знакам, необходимым для управления себестоимостью продукции» [1, с. 301]. Подобное определение объекта не раскрывает полностью его сущности, поскольку в системе производственного учета формируется информация не только о затратной стороне деятельности субъектов хозяйствования.

Неодинаково трактуются объекты производственного учета в работах российских ученых. Некоторые экономисты считают, что объектом производственного учета необходимо считать «затраты на производство и объем произведенной продукции» [2, с. 259]. Согласно другой точке зрения в качестве объекта производственного учета понимается «реальный процесс как совокупность факторов производства» [3, с. 16]. Также под объектами производственного учета рассматриваются затраты на производство, результаты, трансфертные цены, формы отчетности [4, с. 12].

Единого подхода к определению объекта производственного учета нет и у зарубежных авторов. Так, в качестве объектов производственного учета выступают «производственные затраты» [5, с. 61]; «издержки, объемы по видам производимой продукции» [6, с. 20, 21]; «затраты и результаты» [7, с. 2]; «издержки и продукция» [8, с. 76]; «затраты и объем производства» [9, с. 177–178; 10, с. 443].

Мы придерживаемся точки зрения, согласно которой под объектом учета производственных затрат нельзя понимать изделия, виды услуг или работ, их части или однородные группы, заказы, производства и т.д., поскольку в этом случае объект учета затрат отождествляется со способом группировки и обобщения расходов. Под этим термином следует понимать любой разрез учета, требующий обособленного измерения понесенных на него затрат. Иными словами, объект учета затрат – это все, что вызывает необходимость отслеживать затраченные ресурсы.

Объектом учета затрат на каждом участке учетного процесса являются стоимость сырья и материалов, топлива и энергии, заработная плата и т.д. Безусловно, что для целей управления производством недостаточно иметь сведения о производственных затратах по их видам в целом по организации. В зависимости от особенностей технологии, номенклатуры выпускаемой продукции (работ, услуг) и организации производства затраты могут группироваться и обобщаться в учете по следующим показателям: деталям и узлам; изделиям (работам, услугам); группам однородных изделий; заказам; процессам; переделам; производствам и т.д. Здесь мы уже имеем дело с объектами группировки.

В узком учетном смысле объект учета затрат – это признак их группировки, определяющий формирование данных для получения информации в целях контроля и управления.

Первичными (элементными) объектами производственного учета являются затраты труда и материальных ресурсов при выполнении различных производственных операций, затраты на содержание и эксплуатацию машин, оборудования, зданий, сооружений, на управление производством и т.д. Данные о первичных затратах при помощи методов бухгалтерского учета и учетных процедур группируют и обобщают по различным признакам, формируя необходимые для управления учетные показатели. Эти первичные учетные объекты, каждый в отдельности, относятся к определенным элементам производства – эконо-

мическим элементам затрат. Поэтому первым признаком (объектом производственного учета) следует назвать экономические элементы затрат.

Однако группировка затрат по экономическим элементам не показывает цели и назначение производственных затрат, их целесообразность, взаимосвязь с объемом производства. Необходимо перегруппировать производственные затраты, выделив среди них основные (непосредственно направленные на производство продукта, неразрывно связанные с технологическим процессом его производства) и необходимые для обслуживания производства, управления им, сбыта продукции (работ, услуг). Появляется другой объект производственного учета – статьи затрат, позволяющий группировать их по назначению и роли в процессе производства (основные, накладные, прямые, косвенные, постоянные, переменные и т.п.).

Основанием для аналитического учета по экономическим элементам и статьям является группировка затрат по различным признакам.

Прежде всего, затраты на производство распределяются по видам деятельности. Затем выделяют виды производств: основное и вспомогательное, которые, в свою очередь, разбивают на структурные подразделения. Так появляется задача группирования затрат по местам их возникновения, которые являются действительно необходимыми объектами учета. На практике выделяют еще один уровень объектов учета: этапы, переделы, фазы и другие звенья технологического процесса, независимо от того, обособлены они организационно или нет. К числу таких объектов учета затрат относятся: производственные подразделения, бригады, технологические переделы, отдельные агрегаты, производственные процессы.

Кроме того, производственный учет предполагает группировку затрат по видам продукции (работ, услуг), себестоимость которых подлежит расчету. Поэтому объектами производственного учета также выступают объекты калькулирования. В экономической литературе большинство авторов в качестве объектов калькулирования определяют продукцию производства разной степени готовности, виды работ или услуг, отдельное изделие (работу, услугу) или группу однородных изделий (работ, услуг) [11, с. 322; 12, с. 97; 13, с. 56; 14, с. 106]. Действующие нормативные документы по учету затрат и исчислению себестоимости продукции в различных отраслях экономики в основном закрепляют такую интерпретацию объекта калькулирования.

Отдельные авторы для организаций, характеризующихся высоким уровнем косвенных затрат, в качестве промежуточных объектов калькулирования выделяют отдельные процессы (действия, функции, виды деятельности, операции), для которых выбирается собственный носитель затрат, оцениваемый в собственных единицах измерения [15, с. 150; 16, с. 270]. Калькулирование себестоимости данных объектов позволяет часть косвенных затрат отнести прямо на конечные объекты калькулирования (продукцию, работы, услуги), в результате чего расчет их себестоимости становится более точным.

Следовательно, отдельные операции производственного процесса как промежуточный калькуляционный объект действительно есть носитель затрат и учетный признак их группирования в общей системе объектов производственного учета.

Проведенное исследование различных мнений относительно экономической сущности объекта учета затрат и калькуляционного объекта позволило вывести обобщенное определение объекта производственного учета для организаций электросвязи как признака группировки затрат, определяющего формирование учетных данных для получения информации в целях контроля и управления, а также калькулирования себестоимости оказанных услуг электросвязи. Использование уточненного определения экономического содержания объекта производственного учета позволит урегулировать существующие методологические разночтения в трактовке указанного показателя, оказывающего непосредственное влияние на величину себестоимости и финансового результата деятельности организаций электросвязи.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет / А.И. Балдинова [и др.] ; под общ. ред. И.Е. Тишкова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Минск : Выш. шк., 2001. – 685 с.
2. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 368 с.
3. Рахман, З. Бухгалтерский учет в рыночной экономике / З. Рахман, А. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 272 с.
4. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости / С.А. Николаева. – М. : «Аналитика-Пресс», 1997. – 144 с.
5. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
6. Мюллендорф, Р. Производственный учет: снижение и контроль издержек. Особенности их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр ; пер. с нем. М.И. Корсанова. – М. : ФБК-Пресс, 1996. – 160 с.
7. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге ; пер. с нем ; науч. ред. В.Д. Новодворский. – М. : Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.
8. Скоун, Т. Управленческий учет / Т. Скоун ; пер. с англ. ; под ред. Н.Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
9. Мидлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Мидлтон ; пер. с англ. ; под ред. И.И. Елисеевой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
10. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 496 с.
11. Бухгалтерский учет : учебник / А.С. Бакаев [и др.] ; под ред. П.С. Безруких – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
12. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
13. Михалкевич, А.П. Калькуляция себестоимости продукции в АПК : учебник для вузов / А.П. Михалкевич, И.Н. Белый. – Минск : Мисанта, 1999. – 199 с.

14. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов, обучающихся по экон. спец. / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2006. – 576 с.
15. Валиков, И.Б. методика управленческого учета накладных расходов / И.Б. Валиков // Экономические науки. – 2010. – № 8(69). – С. 148–152.
16. Шарамеева, О.А. Анализ подходов к распределению косвенных расходов / О.А. Шарамеева // Экономические науки. – 2010. – № 2(63). – С. 267–271.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

***Н.К. Рожкова**, д-р экон. наук, проф.*

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

Главным показателем являются, характеризующим финансовый результат, является прибыль или убыток. Он формируется из совокупности доходов и расходов, возникающих в результате осуществления всей деятельности хозяйствующего субъекта. Важнейшее место в учетной системе строительной организации занимают формирование и учет финансового результата. В результате своей деятельности организация осуществляет различные хозяйственные операции, которые, в конечном счете, приводят к тому или иному финансовому результату. Объемы выполняемых в нашей стране строительных и монтажных работ вызывают необходимость единообразного подхода к признанию финансового результата организаций и формированию методологии его формирования. В рыночных условиях финансовый результат является наиболее существенным показателем эффективности работы строительной организации. Наличие прибыли создает финансовую основу для реализации и расширения ее производственной деятельности, удовлетворения материальных и социальных потребностей собственника и сотрудников. Кроме того, посредством налоговой системы финансовый результат отдельной строительной организации влияет на формирование бюджетных доходов разных уровней.

Финансовый результат строительной организации может быть рассчитан как приращение, или увеличение, собственного капитала за отчетный период (по данным бухгалтерского баланса) и представлен в отчете о финансовых результатах. Порядок формирования доходов и расходов регламентируется Положениями по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации".

Согласно ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н) финансовый результат если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен, то он признается *методом «по мере готовности»* [1]. Это момент гармонирует с методом процента выполнения согласно МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» [2]. В соответствии с данным спосо-

бом расходы и выручка по строительным договорам определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ на отчетную дату и признаются в отчете о финансовых результатах в тех же отчетных периодах, когда выполнены соответствующие работы.

В ПБУ 2/2008, так и как в МСФО 11 предусматривается, что организация, занимающаяся строительством, должна предоставлять в бухгалтерской финансовой отчетности информацию не только о сумме выручке, но и способах ее определения в каждом отчетном периоде. Если есть не завершенные на отчетную дату договоры, то по ним сообщаются сведения о суммах за выполненные, но не предъявленные заказчику работы; расходах и признанной прибыли на отчетный период.

В ПБУ 2/2008 доходы по договору строительного подряда признаются доходы по обычным видам деятельности. Величина выручки по договору определяется, исходя из определенной в договоре стоимости работ. Она может подвергаться корректировке в случаях:

- изменения стоимости работ по договору по ходу исполнения договора;
- предъявления к заказчикам претензий (о возмещении не учтенных в смете затрат, которые компания понесла в связи с действиями (бездействием) заказчика; о возмещении разумных расходов, понесенных подрядчиком в связи с устранением дефектов в технической документации, предоставленной заказчиком, а также в связи с задержкой работы из-за неоказания заказчиком предусмотренного договором содействия);
- выплаты подрядчику поощрительных платежей.

Если существует уверенность, что «корректирующие» суммы будут признаны заказчиками, выручка корректируется.

В соответствии с положениями международных стандартов финансовой отчетности выручка по строительному договору включает отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи, а также согласованную в договоре первоначальную сумму выручки.

Величина убытка по строительной деятельности не зависит от того, начались ли работы по договору, а также конкретной стадии выполнения работ по подрядному договору, размера прибыли, ожидаемой к получению от других договоров. В ПБУ 2/2008 устанавливается, что ожидаемый убыток признается расходом при существовании вероятности превышения общих затрат по договору выручки.

При этом, и ПБУ 2/2008, и МСФО 11, говорится, что при выявлении финансового результата допускаются два варианта:

- по доле расходов (понесенных на отчетную дату) в расчетной величине общих расходов по договору.
- по доле объема работ (выполненного на отчетную дату) в общем объеме работ по договору подряда.

Однако существуют различия между двумя стандартами. Они появляются в нескольких ситуациях, при которых невозможно достоверное определение фи-

нансового результата. Так, в соответствии с ПБУ 2/2008, выручка по договору признается в отчете о финансовых результатах в величине, равной сумме понесенных расходов, при существовании вероятности возмещения расходов, понесенных при исполнении договора. Если вероятность возмещения расходов отсутствует, расходы признаются расходами по обычным видам деятельности. Ожидаемый убыток подрядчика признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода в случае существования неопределенности на отчетную дату в возможности поступления поощрительных платежей, отклонений, претензий, предполагавшихся по договору подряда.

В МСФО 11 определяются только ситуации, при которых однозначная оценка финансового результата невозможна. Например, выручка по договору признается доходом в сумме возмещаемых произведенных затрат; прибыль по договору не признается, однако признаются ожидаемые убытки; затраты по договору признаются расходом в период их возникновения. Можно назвать несколько причин невозможности точной оценки финансового результата. Это нечеткое разъяснение в договоре подряда вопроса возмещения затрат; возможные финансовые затруднения подрядчика; случаи признания договора подряда недействительным; возможность невыполнения сторонами договорных обязательств.

В соответствии с МСФО 11 предполагается, что подрядчик самостоятельно решает пути учета, если невозможно оценить финансовый результат.

Признание доходов по договорам строительного подряда, выполнение которых не ограничивается рамками одного отчетного года – это основная проблема формирования финансового результата в соответствии с ПБУ 2/2008. Кроме того, возникает вопрос о признании доходов по договорам подряда на основании актов выполненных работ, подписанных подрядчиком и заказчиком. Также важно определиться, как учитывать стоимость выполненных в текущем периоде объемов, если акты выполненных работ по ним не были подписаны заказчиком. В соответствии с МСФО (IAS) 11 требуется распределение выручки и затрат по договору по отчетным периодам. В случае если финансовый результат договора на строительство нельзя надежно оценить, выручку по договору признают только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены. Таким образом, прибыль по договору можно будет признать только по окончании договора. В результате, в финансовой отчетности появятся существенные колебания финансового результата при завершении крупных контрактов на строительство.

Если же результат по договору можно надежно оценить, выручку, расходы и прибыль признают в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Финансовые результаты становятся более стабильными, а их изменения обусловлены другими влияющими на бизнес факторами. Следовательно, ключевым вопросом учета договоров на строительство является получение надежной оценки результата договора.

Представляется, что использование МСФО более предпочтительно при ведении учета в договорах строительного подряда по ряду причин. ПБУ 2/2008 требуется изменить и перерабатывать в соответствии с МСФО. Так, в МСФО есть отдельный раздел, в котором подробно раскрываются понятие и виды затрат для строительных организаций. У международных стандартов более адекватная методология учета, что является важным при организации и рационализации учета. В МСФО содержится полезная и полная информация об учете договоров строительного подряда. Российские стандарты учета все же не учитывают отдельные моменты, которые есть в МСФО, несмотря на сходство МСФО 11 и ПБУ 2/2008.

На практике часто встречаются ситуации, когда при строительстве объекта осуществляется поставка и монтаж оборудования, право собственности на которое переходит к заказчику после его монтажа. В данной ситуации представляется необходимым отметить, что момент признания выручки по ПБУ 2/2008 не связывается с моментом подписания актов и справок, т.к. переход права собственности на объект акты по унифицированной форме КС-2 и справки по форме КС-3 не подтверждают. Они всего лишь расшифровывают объемы выполненных работ и определяют их стоимость. Вместе с тем в учетной политике компании можно установить, что подобные акты и справки могут применяться для определения «готовности» работ. В таком случае окончательная сдача объекта и оплата производятся после подписания рабочей комиссией акта приемки законченного строительством объекта.

Таким образом, чрезвычайную актуальность в настоящее время приобрели вопросы применения российскими организациями Международных стандартов финансовой отчетности. Это обусловлено признанием МСФО в качестве одного из основных инструментов, позволяющих получить прозрачную и полную информацию о финансовом состоянии компании для широкого круга участников рынка, в том числе и зарубежных. При этом, формируя финансовую отчетность в формате МСФО, большинство российских строительных компаний трансформируют бухгалтерскую финансовую отчетность, составляемую по российским стандартам учета. При этом эффективность такой трансформации в значительной степени зависит от классификации различий между МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение об учете договоров строительного подряда ПБУ 2/2008 : утв. Приказом Минфина России от 06.06.1999 N 43н.
2. Международные стандарты финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры подряда».

СУЩНОСТЬ И СОСТАВ ЗАПАСОВ

И.И. Сапего, канд. экон. наук, доц.

УО «Полоцкий государственный Университет», Беларусь

В настоящее время национальная учетная система в Республике Беларусь направлена на сближение с Международными стандартами финансовой отчетности. С появлением национальных стандартов изменилась техника проведения учетно-аналитических процедур. Прежде всего, главное внимание акцентируется на уяснении экономической сущности учетных категорий, и лишь затем – разработка учетной политики организации. Однако в действующих нормативных правовых актах на территории Республики Беларусь отсутствует четкое определение и рекомендации об использовании в учетно-аналитической практике некоторых понятий. В частности, существуют несоответствия в этимологии понятий «запасы», «производственные запасы». В настоящее время дискутируется вопрос о тождественности этих понятий, так как в действующих нормативных документах используются разные понятия.

Рассмотрим методики применения данных понятий в Республике Беларусь, Российской Федерации, МСФО с целью разработки общей концепции и обоснованию их состава.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IAS 2 «Запасы») в бухгалтерском учете применяется понятие «запасы». Запасами признаются следующие активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи;
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.[1]

Как видно из вышеуказанной трактовки, запасы обладают следующими свойствами:

- это активы;
- для продажи;
- они материальны;
- будут потреблены.

Согласно МСФО в состав запасов включаются:

- товары, купленные и предназначенные для перепродажи;
- готовая продукция;
- незавершенное производство;
- сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства.

Аналогичные правила формирования в бухгалтерском учете информации о запасах содержатся в ПБУ 5/2012 «Учет запасов» Российской Федерации. Вместе с тем, состав запасов более детализирован. Так, к запасам относят:

- сырье, материалы, предназначенные для использования при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;

– инструменты, инвентарь, оборудование и т.п. со сроками использования до 12 месяцев, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;

– готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

– товары, приобретенные у других лиц, и предназначенные для перепродажи в ходе обычной деятельности организации;

– затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом (далее – незавершенное производство), полуфабрикаты собственного производства, не укомплектованные или не прошедшие техническую приемку изделия;

– затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку;

– объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;

– объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;

– объекты, соответствующие условиям признания основных средств, но которые в силу малой ценности разрешается признавать в составе запасов.

Не признаются запасами:

а) сырье, материалы, продукция, предназначенные для использования при создании внеоборотных активов организации;

б) финансовые вложения организации, включая предназначенные для перепродажи;

в) материальные ценности, находящиеся у организации на ответственном хранении, в процессе переработки в качестве давальческого сырья, на основании договора комиссии, в процессе транспортировки и т.п. [2]

В Республике Беларусь действуют три основных нормативных акта, которые регламентируют учет запасов. Так, в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов № 133 применяется понятие «запасы» и в их состав включаются:

– сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, гсм, запасные части, тара и пр. материалы;

– отдельные предметы в обороте (инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, фирменная одежда и обувь и др.);

– животные на выращивании и откорме;

– незавершенное производство;

– готовая продукция;

– товары. [3]

К запасам не относятся следующие активы:

– не завершенные строительством объекты и иные вложения в долгосрочные активы;

– строительные конструкции и детали, части и агрегаты машин, оборудования и подвижного состава, предназначенные для строительства, реконструкции и модернизации;

- оборудование, требующее монтажа, а также смонтированное, но не введенное в эксплуатацию;
- финансовые инструменты;
- природные объекты: земельные участки, недра, некультивируемые (естественные) биологические ресурсы, водные ресурсы под землей;
- инвентарь, инструменты и хозяйственные принадлежности, оснастка и специальные приспособления, которые в соответствии с учетной политикой организации относятся к основным средствам.

Постановление Минфина РБ № 111 также использует понятие «запасы». На основании данного постановления в бухгалтерском балансе запасы отражаются по следующим статьям:

- материалы;
- животные на выращивании и откорме;
- незавершенное производство;
- готовая продукция и товары;
- товары отгруженные;
- прочие запасы. [4]

Вместе с тем следует отметить, что в постановлении Министерства финансов Республики Беларусь № 50 применяется понятие «производственные запасы» и состав таких запасов имеет другую структуру:

- материалы;
- животные на выращивании и откорме;
- резервы под снижение стоимости запасов;
- заготовление и приобретение материалов;
- отклонение в стоимости материалов;
- НДС по приобретенным товарам, работам, услугам. [5]

Сегодня, когда переход к международным стандартам финансовой отчетности приобрел особую значимость для Республики Беларусь, появилась необходимость изменить существующие подходы к используемым терминам. Отсутствие четкого подхода в нормативных документах к применению того или иного понятия, не обеспечивает однозначности их состава, влияющего на правильную организацию учетных процедур. Поэтому такие понятия, как «запасы» и «производственные запасы» нельзя отождествлять, так как «запасы» - более емкое понятие. Следовательно, для целей бухгалтерского учета и отчетности необходимо использовать единое понятие «запасы». Под запасами следует понимать – активы организации, учтенные в составе краткосрочных активов, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также используемые для управленческих нужд организации или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов в запасе.

Важной предпосылкой правильной организации бухгалтерского учета запасов также является их научно обоснованная классификация. Учитывая все вышеизложенное, а также существующие классификационные подходы и концептуальные положения международных стандартов бухгалтерской отчетности, нами разработана следующая классификационная модель запасов (рисунок 1).



Рисунок 1 – Классификация и состав запасов

ЛИТЕРАТУРА

1. МСФО, АПС «Бизнес-Инфо».
2. Положение по бухгалтерскому учету "Учет запасов" (ПБУ 5/2012) [Электронный ресурс]: утв. М-вом финансов РФ. – Режим доступа: http://mvf.klerk.ru/nb/332_10.htm. – Дата доступа 14.04.15.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов №133 : утв. Постановлением М-ва финансов РБ 12.11.10 : в ред. постановления М-ва финансов РБ от 30.04.2012 г. № 26.
4. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления М-ва финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления М-ва финансов Республики Беларусь от 11.12.2008 г. № 187 : утв. постановлением М-ва финансов Республики Беларусь 31.10.2011, № 111 : в ред. постановления М-ва финансов Республики Беларусь от 10.12.2013, № 84.
5. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : утв. постановлением М-ва финансов Республики Беларусь 29.06.2011, № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Республики Беларусь от 30.06.2014, № 46.

НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

И.В. Сафонова, канд. экон. наук, доц.

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

Анализируя развитие малого предпринимательства в России можно сказать, что еще двадцать лет назад малый бизнес был сосредоточен преимущественно в сфере услуг (парикмахерские, видеосалоны) и торговли. Сейчас государство нацелено на удвоение к 2020 г. количества малых инновационных предприятий, ориентируясь на сферу производства и научные исследования.

Важнейшее значение при разработке общей концепции учета для субъектов малого предпринимательства имеет анализ информационных потребностей реальных пользователей, внутренних и внешних. С одной стороны, необходим качественный прорыв в формировании учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов, в т.ч. и малого бизнеса, реализация реформы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, с другой - очевидна потребность рационализации и упрощения учетной практики именно для субъектов малого предпринимательства.

В условиях осуществления трансграничных операций, развития международной торговли, расширения рынков капитала малыми и средними предприятиями, вступления России в ВТО стал актуален вопрос о рассмотрении возможности введения МСФО для малых и средних предприятий. Представители малого и среднего бизнеса могут заинтересоваться подготовкой отчетности по МСФО, например с целью реализации долгосрочных планов по выходу на IPO, привлечения финансирования, подготовки финансовой информации на языке, понятном иностранным партнерам, контрагентам и т.д.

Однако, справедливости ради в результате проведения социологического опроса субъектов малого предпринимательства¹ было выявлено, что лишь 24 % бухгалтеров поддерживают нововведение, 36 % выступают против обязательного ведения бухгалтерского учета, аргументируя это тем, что это приведет к еще большей финансовой нагрузке на малый бизнес. Однако оставшиеся 40 % бухгалтеров утверждают, что уже ведут бухгалтерский учет для внутренних целей, а потому это изменение в законодательстве не сильно повлияет на деятельность малых предприятий.

Данная позиция находит огромную поддержку в предпринимательских кругах и активно подкрепляется учетной практикой: малые предприятия стремятся использовать предоставленную им государством возможность применения упрощенного порядка ведения бухгалтерского учета и предоставления финансовой отчетности как можно более полно. Однако представители малого бизнеса по-прежнему считают, что предъявленные к ним требования о ведении бухгал-

¹ Автором было проведено собственное социологическое исследование по данной проблеме

терского учета и представлении бухгалтерской отчетности являются слишком сложными. Отдельные считают возможным еще более радикально решить проблему, освободив малый бизнес от обязанности ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности. На встречах с руководством страны представители микропредприятий уверяют, что вполне обходятся без официального бухгалтерского учета. А это дает повод для дальнейших шагов по упрощению порядка ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства, в том числе микропредприятиями.

Негативные последствия отказа от бухгалтерского учета в первую очередь сказались бы на налоговых правоотношениях. Представителям малого бизнеса не стоит надеяться на то, что они будут освобождены от обязанности вести бухгалтерский учет. Ведь налоговый учет сегодня тоже требует системного подхода, а отсутствие группировки данных, необходимых для налогового контроля, увеличивает временные и трудозатраты инспекторов на его проведение и делает такой контроль неэффективным. Однако, возможно, бухгалтерский учет и налоговый учет действительно будут сближены, что значительно облегчило бы жизнь.

В ряде научных исследований уже высказаны интересные подходы к решению столь нетривиальной задачи по реформированию системы учета с учетом интересов самих субъектов малого предпринимательства и потенциальных внешних пользователей.

Например, в целях совершенствования нормативного регулирования бухгалтерского учета на малых предприятиях целесообразно разработать отдельное Положение по бухгалтерскому учету для предприятий малого бизнеса, цели создания которого заключаются в следующем [3]:

- предоставить единый, упрощенный комплект стандартов, исключив темы, которые в целом не касаются малых предприятий, упростив признание и оценку отдельных объектов;
- разработать Положение, основанное на принципах МСФО для МСП, что позволит повысить качество бухгалтерской отчетности малых предприятий;
- обеспечить реализацию принципов МСФО путем разработки соответствующих требований по признанию, оценке и раскрытию информации об учетных объектах в бухгалтерской отчетности малых предприятий.

Согласование РСБУ с МСФО для МСП и продвижение к подходу, основанному на принципах, должны происходить постепенно. Такой переход потребует разработки многолетнего плана действий по сближению стандартов, в котором будут изложены шаги, которые необходимо предпринять во всех направлениях с участием различных сторон. По мере эволюции установленной законом отчетности, должна претерпевать изменения и правовая база. Процесс сближения РСБУ с МСФО для МСП можно облегчить, опираясь на опыт профессиональных бухгалтеров и повышая роль профессионального сообщества в процессе разработки стандартов.

Необходимо облегчить бремя отчетности для российских предприятий. Сегодня компании в России, включая малые и средние, обязаны готовить установленные российским законодательством бухгалтерские отчеты, налоговые декларации, а также статистические отчеты. Как и в некоторых других странах, российские правила налогового учета не базируются на установленных законом правилах бухгалтерского учета. Таким образом, компании обязаны по закону вести двойной учет: один для соблюдения требований бухгалтерского учета и отчетности, а другой - для целей налогообложения.

При разработке новых норм регулирования по налогообложению и бухгалтерскому учету, органам власти следует стремиться к сближению системы налогового учета с системой бухгалтерской отчетности. Представители российского правительства неоднократно заявляли о необходимости гармонизации систем бухгалтерского и налогового учета. Рабочая группа в целом поддерживает эту идею. Зачастую налоговые и бухгалтерские отчеты готовятся с использованием одних и тех же бухгалтерских данных.

Все эти меры необходимы для упрощения работы бухгалтеров, для облегчения проверки и работы с отчетностью предпринимателям, таким образом, им будет легче принимать управленческие решения. Также в условиях того, что бухгалтерский учет в России должен максимально быстро приближаться к международным стандартам, необходимо подготовить почву для такого перехода, сблизив Положения с МСФО.

Есть еще один интересный вариант - применение дифференцированного подхода к организации учетной деятельности малых экономических субъектов, который заключается в их делении на следующие группы [4]:

- 1-я группа: малые предприятия, находящиеся на начальной стадии своего развития и проходящие этап первичной адаптации к условиям бизнес-среды. В данную группу входят и микропредприятия независимо от переживаемого ими этапа жизненного цикла развития - как находящиеся на этапе становления, так и достигшие стабильного функционирования. При этом последние не планируют значительного усложнения деятельности и не стремятся к дальнейшему росту и переходу в разряд малых предприятий;

- 2-я группа: малые предприятия, прошедшие период первичной адаптации, достигшие определенной стабильности, предусматривающие развитие и рост масштабов деятельности в пределах критериев, позволяющих им считаться малыми;

- 3-я группа: малые предприятия, преодолевшие этап начального становления, активно развивающиеся, демонстрирующие усложнение и диверсификацию деятельности, а также значительный рост ее масштабов, позволяющий говорить об их переходе в категорию средних предприятий.

Специфика функционирования и перспективы развития малого предприятия определяют в каждом случае совершенно различные требования к объему и сложности его учетной деятельности.

Различия целевых установок малых предприятий предопределяют разные требования к построению, структуре и степени сложности их учетных систем.

ЛИТЕРАТУРА

1. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации Федеральный : Закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ : ред. от 28.12.2013 г. : с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2014 г.
2. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ :ред. от 04.11.2014 г.
3. Формирование учетной информации на предприятиях малого бизнеса: теория, методология, практика / В.Г. Гетьман [и др.]. – М. : Угрешская типография, 2013.
4. Андреева, С.В. Методологическое обеспечение совершенствования учетной деятельности малых предприятий: дифференциация подходов / с.В. Андреева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 36. – С. 13–25.

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ОБЗОР СБОРА И ПРЕДУПРЕДИТЕЛЬНЫХ МЕР В ЛИТВЕ

К.Й. Сенкус, д-р

Вильнюсский университет, Экономический факультет, Литва

В Литве налог на добавленную стоимость (НДС) введен с 1 мая 1994 г. вместо существовавшего до тех пор общего акцизного налога. С 1 июля 2002 г. вступила в силу новая редакция Закона Литовской Республики о налоге на добавленную стоимость (№ IX-751), которой были претворены в жизнь основные положения правовых актов ЕС, регламентирующих налогообложение НДС. Все-таки в закон не были перенесены требования, применение которых представлялось возможным только при условии членства Литвы в Европейском союзе и участия в общем рынке. По этой причине 15 января 2014 г. был принят Закон Литовской Республики о внесении изменений и дополнений в Закон Литовской Республики о налоге на добавленную стоимость (№ IX-1960), который вступил в силу после вступления Литвы в Европейский союз – с 1 мая 2014 г. Настоящим законом были окончательно переняты положения правовых актов ЕС, регламентирующих порядок налогообложения НДС.

Сегодня НДС распространен более чем в 140 странах мира. Это наиболее часто применяемая форма налогообложения цепи поставки и продаж (1).

Порядок налогообложения НДС в ЕС является строго регламентированным с учетом того факта, что данный налог, выступающий в качестве потребительского налога, оказывает существенное воздействие при создании внутреннего рынка без границ. Основным документом, регламентирующим налогообложение НДС в масштабе ЕС, является директива Европейского совета № 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. относительно общей системы НДС. Настоящая директива регламентирует практически все аспекты применения НДС. Однако существует несколько директив, регламентирующих специфические аспекты:

➤ случаи и порядок применения льгот НДС на импорт регламентирует директива Европейского совета № 2006/79/ЕС от 5 октября 2006 г. относительно освобождения от налогов импорта из третьих стран небольших партий товаров

некоммерческого характера и директива Европейского совета № 2009/132/ЕС от 19 октября 2009 г. относительно необложения НДС на импорт определенных товаров;

➤ возврат НДС налогооблагаемым зарубежным лицам регламентирует директива Европейского совета № 2008/9/ЕС от 12 февраля 2008 г. относительно возврата НДС налогооблагаемым лицам, которые учреждены не в возвращающем НДС государстве-члене, а в другом государстве-члене, и Тринадцатая директива Совета № 86/560/ЕЭС от 17 ноября 1986 г. относительно гармонизации законодательства государств-членов относительно налогов с оборота – возврата НДС налогооблагаемым субъектам, которые не учреждены на территории Сообщества.

В Литве, как и в любом другом государстве мира, одной из важнейших задач является правильный и своевременный сбор налогов, без которого невозможно осуществление различных государственных функций. По этой причине крайне важно постоянно анализировать доходы государственного бюджета, в которых самую значительную часть составляют налоги.

В 2014 г. ГНИ (Государственной налоговой инспекцией) в государственный бюджет были переведены доходы в размере 17 532 401 тыс. литов; что, как утверждается, является выполнением плана на 100,1 проц., было получено на 12 135 тыс. литов больше, чем было запланировано. По сравнению с 2013 г., в 2014 г. в государственный бюджет было переведено на 820 530 тыс. литов или на 4,9 проц. больше доходов. Однако в отношении только налоговых доходов ситуация выглядит несколько хуже. В 2014 г. были получены налоговые доходы в размере 16 627 510 тыс. литов, то есть на 107 588 тыс. литов или на 0,6 проц. меньше, чем было запланировано. Невыполнение плана налоговых доходов было обусловлено меньшим размером доходов от администрируемого ГНИ налога на добавленную стоимость, который в 2014 г. составил 53,4 проц. всех администрируемых ГНИ доходов государственного бюджета (рисунок 1) (2).

Структура администрируемых ГНИ доходов государственного бюджета в 2014 г.



Рисунок 1 – Структура администрируемых Государственной налоговой инспекцией доходов государственного бюджета в 2014 г.

Таким образом, мы видим, что, несмотря на положительное выполнение общего плана доходов, сбор НДС все-таки остается одной из самых злободневных проблем государственного бюджета. Поскольку часть НДС в бюджете страны составляет значительную сумму, своевременный сбор НДС является весьма важным.

На доходы от НДС влияют суммы, уплаченные налогоплательщиками на протяжении периода, а также суммы, зачисленные на покрытие обязательств по НДС из переплаты других налогов, а также возвраты переплаты (разницы) НДС и зачисления в другие налоги (в том числе и в таможенные), выполненные из настоящих поступлений. Размер поступлений НДС зависит от начисленного подлежащего уплате НДС, тогда как на возвраты и зачисления влияние оказывает подлежащий возврату декларированный НДС.

В течение 2014 г. общий декларированный налог на добавленную стоимость (разница между декларированным всеми налогоплательщиками НДС, подлежащим уплате в бюджет, и НДС, подлежащим возврату из бюджета) (рис. 2), по сравнению с 2013 г., увеличился на 943 231 тыс. литов или на 11,3 проц., декларированный НДС, подлежащий уплате, вырос на 896 552 тыс. литов (6,5 проц.), а декларированный НДС, подлежащий возврату, уменьшился на 46 680 тыс. литов (0,8 проц.). Фактические доходы от НДС (с оценкой уплаченного и возвращенного/зачисленного НДС) в 2014 г. составили 1 035 804 тыс. литов, что на 12,5 проц. больше, чем в 2013 г.; в течение 2014 г. налогоплательщикам был возвращен НДС в размере 3 237 924 тыс. литов, то есть на 96 429 тыс. литов или 3,1 проц. больше, чем в течение 2013 г.

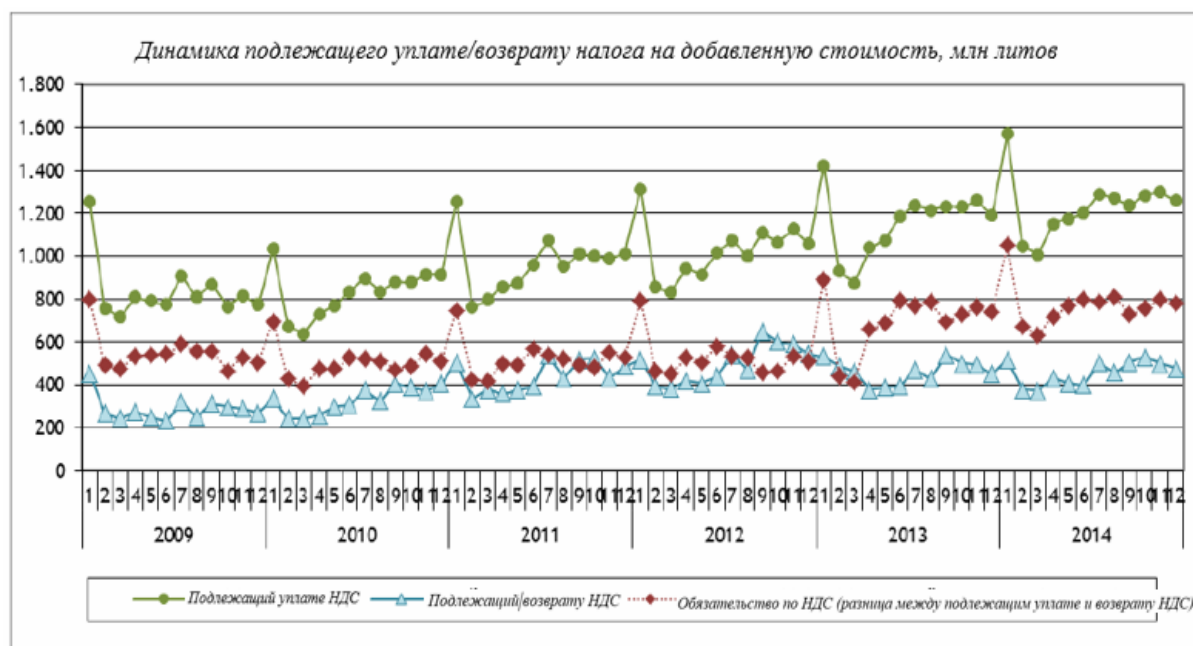


Рисунок 2 – Динамика подлежащего уплате и возврату налога на добавленную стоимость в 2009–2014 гг., млн литов

Остаток разницы между не возвращенным и не зачисленным НДС составил на 1 января 2015 г. 1 042 684 тыс. литов и был на 74 783 тыс. литов (7,7 проц.) больше, чем на 1 января 2014 г.

Как видно по вышеприведенным данным, сбор НДС является проблематичной областью в Литве. Вследствие этого ГНИ осуществляет всяческие предупредительные меры: различные налоговые проверки отдельных предприятий, отраслей бизнеса и т. п. В рамках осуществления предупредительных мер в 2015 г. ГНИ с мая начинает проект PSF – проверку НДС на 7 тыс. предприятий страны. С учетом того, что в Литве реальную деятельность осуществляет около 60.000 обществ, проверке подвергнется свыше десятой их части. Данные предприятия были отобраны ГНИ на основании анализа риска, который напрямую или косвенно связан с недостаточным сбором НДС.

Подлежащие проверке предприятия были отобраны ГНИ на основании их степени риска. Инспекция выделяет три основных критерия:

- общая декларируемая обществом создаваемая добавленная стоимость меньше средней добавленной стоимости, создаваемой другими предприятиями данного сектора;

- декларируемое обществом налоговое обязательство по НДС не соответствует объемам осуществляемой деятельности, имеют место необъяснимые колебания декларируемых данных и/или периодически декларируются такие подлежащие уплате или возврату суммы НДС, что после выполнения зачислений из разницы подлежащего возврату НДС реально уплата НДС от осуществляемой деятельности не производится;

- для обществ характерны признаки предприятий, учрежденных «для прикрытия» (которые не осуществляют реальной деятельности, однако оформляют счета-фактуры НДС, выделенные в которых суммы НДС другие плательщики НДС включают в отчисление НДС).

Предприятия страны, связанные с повышенной степенью риска, должны будут каждый месяц предоставлять данные получаемых и выставляемых счетов-фактур НДС, которые позволят ГНИ легче идентифицировать общества, которые не платят налоги, помогут обеспечить для добросовестно действующего бизнеса равные конкурентные условия. Данная информация поможет ГНИ улучшить администрирование НДС, оценивать бизнес-поведение практически в режиме реального времени, установить предприятия, которые под прикрытием фиктивных счетов не платят налог на добавленную стоимость (увеличивают отчисление) (3).

Во время проекта PSF ГНИ:

- а) будет проводить перекрестные сверки данных, то есть проверки того, были ли счета-фактуры НДС, выставленные продавцами товары (оказавшими услуги) лицами, учтены среди счетов-фактур НДС, полученных покупателями (получателями услуг), и наоборот;

- б) будет рассматривать, были ли внесены плательщиками НДС в учет счета-фактуры НДС (путем внесения в отчисление НДС выделенных в них сумм НДС), выписанные обществами, у которых есть долги по НДС, или плательщи-

ками НДС, которые подозреваются в возможном мошенничестве или совершении финансовых преступлений, и т. п.;

в) установит предприятия, выписывающие счета-фактуры НДС, однако не платящие НДС за проданные товары или услуги;

г) будет оценивать обстоятельства образования декларированной разницы НДС, подлежащей возврату из бюджета, то есть в результате каких сделок образовалась подлежащая возврату разница НДС;

д) установит несоответствия между предоставленными данными и данными, указанными в декларациях НДС, и пр.

ГНИ даст указание предоставлять данные получаемых и выставляемых счетов-фактур НДС в течение 6-месячного срока, однако если при анализе получаемых данных не будет установлено угроз либо после контактов с налогоплательщиком будут выяснены причины, вызвавшие подозрения, указания будут отозваны.

ГНИ отмечает, что на первом этапе проекта отобраны предприятия из различных отраслей бизнеса из всех регионов Литвы. При создании «умной» системы администрирования налогов одной из первых будет создана подсистема счетов-фактур НДС, предназначенная для получения от налогоплательщиков данных получаемых и выставляемых счетов-фактур НДС, выполнения анализа операций и выявления налогоплательщиков, потенциально избегающих выполнения обязательств, связанных с налогом на добавленную стоимость, и осуществляющих мошенническую деятельность. Осуществляемый в настоящее время проект PSF позволит не только лучше администрировать НДС, но и надлежащим образом подготовиться к разработке системы.

Обобщая, можно утверждать, что сбор налогов, а в особенности налога на добавленную стоимость, является достаточно болезненной проблемой. По этой причине государственная налоговая инспекция использует различные предупредительные меры, направленные на обеспечение правильного и своевременного сбора налога на добавленную стоимость.

ЛИТЕРАТУРА

1. Основы учета и аудита / Р. Субачене [и др.]. – Вильнюс : изд-во Вильнюсского университета, 2015.
2. 26.000 обществ, которым грозит ликвидация [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vz.lt/article/2014/7/4/26-000-bendroviu-kurioms-gresialikvidavimas#ixzz3XmWPJgN3>.
3. Сводка фактов о SBA за 2014 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2014/lithuania_lt.pdf.
4. ГНИ соберет у каждого десятого предприятия все счета-фактуры [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vz.lt/article/2015/4/16/vmi-is-kas-desimtos-imones-susirinks-visas-fakturas>.

МОДЕЛИ УЧЕТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ В РОССИЙСКОМ И МЕЖДУНАРОДНОМ УЧЕТЕ

В.П. Сиднева, канд. экон. наук, доц.

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

Одним из важных индикаторов уровня развития экономики любой страны является состояние рынка инвестиционной недвижимости. В России в последние годы рынок недвижимости успешно развивается. Наличие значительного рынка инвестиционной недвижимости требует ее детального научного исследования. Согласно Российской системе бухгалтерского учета (РСБУ) отдельные требования для учета и отражения в отчетности инвестиционного имущества не предусмотрены. Однако в Международных стандартах финансовой отчетности, на основании которых реформируется национальная система учета, инвестиционная недвижимость представлена отдельной статьей в Отчете о финансовом положении компании, и правила для ее отражения описаны в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» [1]. По российским правилам ведения бухгалтерского учета и формирования индивидуальной бухгалтерской отчетности такие объекты классифицируются как объекты основных средств и учитываются в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Наиболее близким к инвестиционному имуществу России в РСБУ по значению объектом учета являются доходные вложения в материальные ценности, учитываемые на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Согласно плану счетов к ним относят основные средства, предназначенные для предоставления компанией в аренду во временное использование с целью получения дохода. Доходные вложения в материальные ценности не могут соответствовать в полном объеме инвестиционной недвижимости, признанной в соответствии с МСФО. Счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» по сути, является "производным" от счета 01 «Основные средства» с аналогичным порядком формирования стоимости и регулирования ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

На наш взгляд, в результате таких различий пользователи отчетности, подготовленной в формате РСБУ, не получают необходимых данных об объектах инвестиционной недвижимости.

Инвестиционная недвижимость в соответствии с МСФО 40 характеризуется как «недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях; а также не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности» [1]. В стандарте также введен термин «недвижимость, занимаемая владельцем», это - «недвижимость, находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансо-

вой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях». Недвижимость, занимаемая владельцем, учитывается аналогично объектам основных средств, и в отчете о финансовом положении она включается в состав основных средств. Инвестиционная недвижимость в отличие от основных средств компанией не используется, а эксплуатируется другими хозяйствующими субъектами, либо находится в ожидании будущей продажи, ожидаемой более чем через год (например, земля). Так как доход, который компания получит от инвестиционной недвижимости, во многом зависит от рыночной конъюнктуры (в случае продажи и сдачи в аренду), а также от эффективности использования его арендатором (в случае сдачи в аренду), то первоначальная и балансовая стоимости этой недвижимости не содержат в себе существенной ценности для пользователя отчетности, равно как и для менеджеров компании. Справедливая стоимость в данном случае становится более важной оценкой инвестиционной недвижимости, дающая пользователю информацию о возможных будущих выгодах, которые можно будет получить от этой недвижимости [2]. Показатель прироста (снижения) ее справедливой стоимости согласно МСФО немедленно признается в прибылях/убытках, т.е. признается виртуальный (нереализованный) результат, подобно тому, как это делается в отношении инвестиций, представленных ценными бумагами, измеряемыми по справедливой стоимости через прибыль/убыток (в качестве еще одного варианта допустимо правилами МСФО 40 «Инвестиционное имущество» использовать историческую модель оценки результата, но этот вариант, на наш взгляд, плохо отражает экономическую сущность инвестиционной недвижимости).

Следует отметить, что инвестиционное имущество как актив существенно отличается от объектов основных средств, поскольку экономические выгоды, заключенные в одинаковых внешне активах, предполагается получать по-разному. Экономическая сущность инвестиционного имущества заключается в том, что этот объект приносит экономические выгоды без использования его самой компанией, отсюда следует и особый подход к управлению им и к правилам его учетного представления [4]. Основное отличие инвестиционной недвижимости от основных средств состоит в том, что объекты инвестиционной недвижимости компания сама непосредственно не использует, а получает доход либо от других сторон, которые либо их используют, либо получают доход от продажи данных объектов. Соответственно для пользователей, прежде всего, важна информация о том, какие денежные потоки будут генерироваться объектами инвестиционной недвижимости. Поэтому необходимо сообщить пользователям информацию о справедливой стоимости этого объекта, т.е. об оценке рынком содержащихся в нем будущих выгод [3]. Не случайно, поэтому для инвестиционной недвижимости предлагается в МСФО модель оценки по справедливой стоимости. МСФО разрешает и оценку инвестиционного имущества по исторической стоимости, но и в этом случае оценка справедливой стоимости должна осуществляться для раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности.

Отсутствие специальных требования к учету инвестиционной недвижимости в России приводит к некоторому искажению учетной информации. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» установлены следующие условия признания объекта в качестве основного средства: «Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд компании либо для предоставления компанией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование». То есть, российские нормативные акты по бухгалтерскому учету содержат одинаковые требования к учету разных по сути бухгалтерских объектов, что ограничивает полезность учетной информации. С целью повышения качества информации, формирующейся в системе российского учета и отчетности, целесообразно привести в соответствие действующие бухгалтерские правила и практику учета инвестиционного имущества в соответствии с требованием достоверного отображения финансового положения и результатов операций компаний на основе изучения зарубежной практики учета и представления в отчетности инвестиционного имущества.

Обобщением существующих в национальных системах правил учета и отчетности инвестиционной недвижимости является МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество». До принятия данного стандарта бухгалтерский учет инвестиций в недвижимость регулировался национальными стандартами бухгалтерского учета. Хотя учет в каждой из юрисдикций отличается, применялась либо модель учета первоначальной стоимости недвижимости, либо модель переоценки. Если выбиралась модель переоценки, то переоцененной стоимостью обычно признавалась справедливая стоимость на дату переоценки, а изменения стоимости в результате переоценки, признавались в составе капитала. Модель учета инвестиционного имущества по справедливой стоимости с отражением ее изменений в составе прибыли (убытка) не применялась в мире до принятия МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость».

В соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», первоначальная оценка инвестиционного имущества должна производиться на основе фактических затрат, связанных с приобретением, строительством или сооружением. При приобретении инвестиционной недвижимости с отсрочкой платежа на период, превышающий обычные условия коммерческого кредитования, ее себестоимостью является эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату признания. Разница между исходной и дисконтированной величинами признается расходами по процентам за отсрочку и включается в расходы периода в течение срока коммерческого кредита. При приобретении в результате обмена, его первоначальной оценкой будет справедливая стоимость, кроме случаев, когда мена лишена коммерческого содержания и справедливая стоимость ни полученного объекта, ни переданного актива не может быть достоверно определена. В таких ситуациях первоначальной оценкой будет величина балансовой стоимости передаваемого актива.

Для последующего измерения инвестиционной недвижимости МСФО (IAS) 40 "Инвестиционное имущество» в качестве общего подхода предлагает компаниям выбрать одну из моделей учета: справедливую или первоначальную стоимость. Исключением из приведенного правила является отражение объектов инвестиционной собственности, арендуемых на условиях операционной аренды. Для последующей оценки такого имущества в соответствии с МСФО (IAS) 40, всегда должна применяться справедливая стоимость. Стандарт требует оценивать справедливую стоимость инвестиционной собственности при любой учетной политике, так как в случае выбора модели учета по первоначальной стоимости в примечаниях к финансовой отчетности необходимо отразить информацию о ее справедливой стоимости.

На практике, подавляющее большинство, применяемых МСФО, учитывают свои инвестиции в недвижимость по справедливой стоимости. [2, 5]. После разработки и принятия в 2000 г. в системе МСФО стандарта по учету инвестиционной недвижимости многие страны начали внедрять в свои национальные стандарты требования МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество». В настоящее время требования к учету инвестиционной недвижимости, адекватные МСФО (IAS) 40 применяют многие страны [3], которые либо разработали на основе МСФО свои национальные стандарты, либо приняли МСФО в качестве национальных стандартов. Такой подход применяют, в том числе, страны постсоветского пространства. В странах Евросоюза публичные компании, начиная с отчетности за 2005 год, применяют МСФО при составлении консолидированной финансовой отчетности. Таким образом, они автоматически следуют требованиям МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество».

Для решения задачи более достоверного отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности инвестиционной недвижимости в РСБУ возможны различные варианты действий: принять в РСБУ полностью правила учета инвестиционной недвижимости МСФО; создать абсолютно новые правила учета инвестиционной недвижимости для РСБУ или откорректировать правила учета инвестиционной недвижимости МСФО для РСБУ. На наш взгляд, наиболее интересным, является последний вариант, позволяющий актуализировать правила МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 "Инвестиционное имущество : ред. от 18.07.2012 г. : (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н.
2. Гетьман, В.Г. Концептуальные и методические подходы к оценке учетных объектов по справедливой стоимости : моногр. / В.Г. Гетьман [и др.]. – М. : Угрешская типография, 2013. – 150 с.
3. Гетьман, В.Г. Методология и зарубежная практика учета инвестиционной собственности : моногр. / В.Г. Гетьман [и др.]. – М. : Изд-во «Русайнс», 2014. – С.159.
4. Рожнова, О.В. Экономические основы инвестиционной недвижимости для целей учета и отчетности / О.В. Рожнова, В.П. Сиднева // Инновации и инвестиции. – 2014. – № 5. – С. 59–63.

OVERVIEW OF VALUE ADDED TAX AND EXCISE DUTY IN THE COUNTRIES OF EUROPEAN UNION

*R. Subačienė, dr. assoc. professor
Vilnius University, Lithuania*

Taxes and contributions are the main source of income for national budget, which ensures the state to perform the protection, development, management and other functions. Tax system of every country consists of different taxes payable by country's physical and legal entities. And each country seeks to create such tax system, which would promote economy of the country, ensure the adequate budgetary revenue and fair competition and distribution of taxes [1].

In most of the EU member states indirect taxes are the main source of budget revenue. In Lithuania income from the value added tax (VAT) and excise duties accounts for about 40 percent of all taxes that are collected. Efforts to compensate for the effects of the global financial crisis on the EU member states, which started in 2008, by taking special taxing measures in relation with the increase in or cut of the VAT or excise duty rates reveal that indirect taxes are important tools regulating cyclical economic fluctuations [2]. Quite similar situation may be noticed in other countries of European Union, where the average percentage of consumption taxes of total taxation revenue makes about 28 percent. Besides, an important role in EU also plays regulation of the taxes, as general regulation must be implemented in the national law systems of EU member states.

The goal of the article is to analyse the EU member states consumption taxes. Methods of the research – analysis of international information on taxation systems of the EU countries, systematisation, comparison and summary of information.

Analysis of VAT and excise duties in EU member states

The EU measures to harmonize value added tax and selected excise products were designed both to create better conditions for the free flow of goods and services in the common market, and to achieve a better balance between direct and indirect taxes [3].

VAT taxation system is based on the main principle, which is defined in EU Council Directive. The principle of the common system of VAT entails the application to goods and services of a general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, however many transactions take place in the production and distribution process before the stage at which the tax is charged. On each transaction, VAT, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of VAT borne directly by the various cost components. The common system of VAT shall be applied up to and including the retail trade stage [4].

According to the common system, to the purchaser, a VAT is a tax on the price paid for the good or service. The seller pays VAT to the government on the amount of the value the seller has added. The seller keeps the remaining amount of VAT col-

lected on the entire purchase price from the seller as an offset to the taxes it paid on the goods and services acquired in the process of producing the product or providing the service [5].

The price of goods and services may depend on the VAT rate, besides the other economic factors influencing this indicator. General EU regulation states [4], that Member States shall apply a standard rate of VAT, which shall be fixed by each Member State as a percentage of the taxable amount and which shall be the same for the supply of goods and for the supply of services.

The standard rate of VAT in force in the various Member States, combined with the mechanism of the transitional system, ensures that this system functions to an acceptable degree. To prevent divergences in the standard rates of VAT applied by the Member States from leading to structural imbalances in the Community and distortions of competition in some sectors of activity, a minimum standard rate of 15 % should be fixed. Member States may apply either one or two reduced rates [4]. 1 table presents the standard and reduced VAT rates, VAT exempt in different EU member states.

Table 1 – VAT rates, VAT exempt and excise goods in EU member states

Member States	Standard rate	Reduced Rate	VAT exempt			Reduced rates										Excise goods			
			medical goods and services, social services	financial and/or insurance services	education services	main food products	accommodation services	catering services	books, periodicals	construction work, new buildings	passenger transport services	reconstruction of old buildings	medical equipment	medicine	other	energy products and electricity	tobacco	alcoholic beverages	other
Belgium	21	6 / 12				X	X		X			X				X			
Bulgaria	20	9					X				X						X	X	
Czech Republic	21	10 / 15	X	X	X	X									X	X	X	X	
Denmark	25	-	X	X												X	X	X	X
Germany	19	7	X			X			X		X						X	X	
Estonia	20	9	X				X		X					X		X	X	X	
Greece	23	6,5 / 13	X	X	X		X	X	X					X		X			
Spain	21	4 / 10						X	X		X		X			X			
France	20	2,1 / 5,5 / 10				X	X	X	X		X	X			X	X			
Croatia	25	5 / 13				X	X	X	X				X	X	X	X	X		X
Ireland	23	4,8 / 9 / 13, 5	X			X	X		X	X	X						X	X	
Italy	22	4 / 10	X	X		X			X					X	X	X			

Member States	Standard rate	Reduced Rate	VAT exempt			Reduced rates										Excise goods			
			medical goods and services, social services	financial and/or insurance services	education services	main food products	accommodation services	catering services	books, periodicals	construction work, new buildings	passenger transport services	reconstruction of old buildings	medical equipment	medicine	other	energy products and electricity	tobacco	alcoholic beverages	other
Cyprus	19	5 / 9	X	X			X	X		X							X	X	
Latvia	21	12	X	X			X		X					X	X	X	X	X	X
Lithuania	21	5 / 9					X				X		X	X		X	X	X	
Luxembourg	17	3 / 8	X	X		X			X				X	X	X	X	X		
Hungary	27	5 / 18		X		X	X		X				X	X		X			
Malta	18	5 / 7	X				X		X		X				X	X	X	X	
Netherlands	21	6				X			X				X	X	X	X	X	X	X
Austria	20	10				X			X		X						X	X	
Poland	23	5 / 8				X	X		X	X	X					X	X	X	X
Portugal	23	6 / 13				X							X	X	X	X	X	X	X
Romania	24	5 / 9	X	X			X		X				X	X	X	X	X	X	X
Slovenia	22	9,5				X			X			X	X	X	X	X	X	X	X
Slovakia	20	10	X	X					X				X	X		X	X	X	X
Finland	24	10 / 14					X	X	X		X				X	X	X	X	X
Sweden	25	6 / 12	X	X	X		X	X	X		X				X	X			
United Kingdom	20	5	X	X	X	X			X	X	X						X	X	X

Source: composed by author according to [6, 7, 8]

The analysis of VAT rates shows that the lowest VAT rate is applicable in Luxembourg – 17 percent, as the highest is 27 percent, in Hungary. The average rate in EU member states is about 21 percent. Almost all countries are exempt for medical goods and services, pharmaceuticals, financial and insurance services, books, periodicals, daily use items. France, Finland, Slovakia apply incentives in cultural events (Table 1). Exports are subject of a zero rate in all EU member states. There are applied reduced rates for passenger transport services, construction works in many countries.

For the proper functioning of the internal market, conditions for chargeability, of excise duty should be the same in all Member States. The excise duty is regulated by the Council Directive No. 2008/118/EC at the EU level, which attitude should be implemented in national tax systems. This Directive lays down general arrangements in relation to excise duty which is levied directly or indirectly on the consumption of

the following goods: energy products and electricity, alcohol and alcoholic beverages, manufactured tobacco. Member States may levy other indirect taxes on excise goods for specific purposes, provided that those taxes comply with the Community tax rules applicable for excise duty or value added tax [9]. According to the 1 table 82 percent of Member States apply excise duty to energy products and electricity, 75 percent – to tobacco, 68 percent – to alcohol and alcoholic beverages and 36 per cent – to other excise goods.

Evaluation of consumption taxes

Main tools for evaluation of consumption taxes in EU member states may be consumption taxes portion of gross domestic product (GDP) and portion of total tax revenue.

The percentage of consumption taxes to total tax revenues is presented in 1 figure.

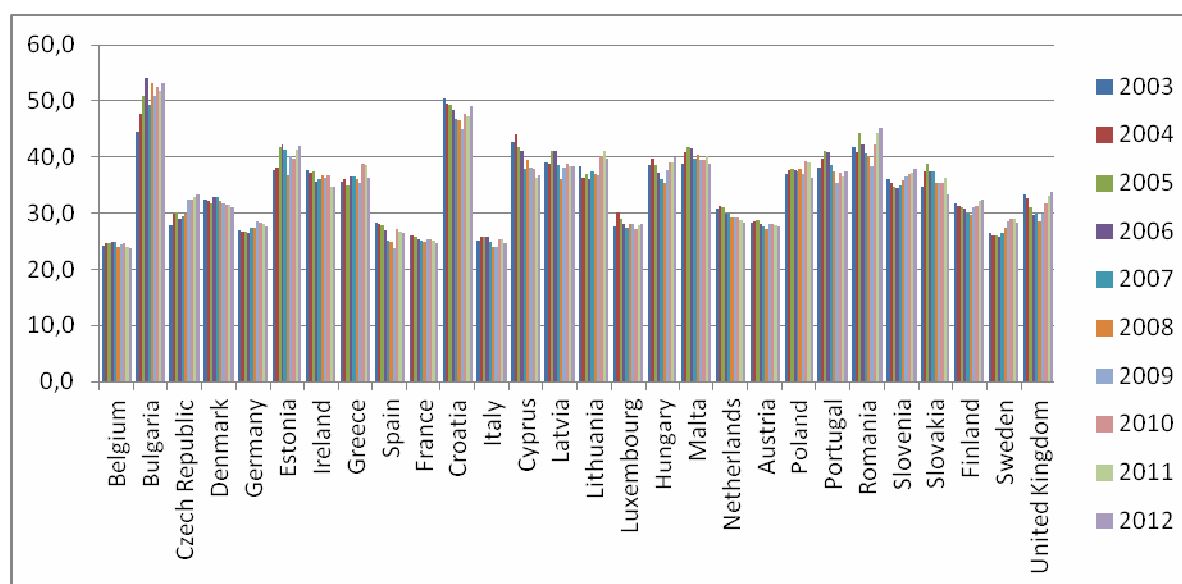


Figure 1 – Percentage of consumption taxes of total tax revenues in Member States, pr.

Source: composed by author according to [10].

The average of EU consumption taxes as a percentage of total tax revenues in the analysed period was 28.4 percent. This amount varied from 24.4 percent (Belgium) to 50.8 percent (Bulgaria). Although the consumption taxes as a percentage of total tax revenues on average per year fluctuated insignificantly – from -0.7 to 1 percentage points, but the analysis of the dynamics of this indicator reveals decrease tendency: 0.4 percentage points in 2006, 0.7 percentage points in 2007 and 0.3 percentage points in 2008 when in other years this proportion slightly increased compared with the previous year. There is a decrease in 0.7 percent of percentage of consumption taxes to total tax revenues in 2012, but the average fluctuation in all EU member states makes 0.11 percent during analysed period, so the consumption taxes percentage of total tax revenue is quite stable in Member States.

Some authors in analysis of EU countries tax systems distinguish some tendencies. A. Krajewska, 2013, states, that while the average of consumption taxes account for about one third of total tax revenues, their share in the budgets of individual countries is very much diversified. In the 1980s, during a successive extension of the Common Market, the historical nature of these differences was clearly emphasized and countries with “southern” and “northern” tax mentalities observed. In countries with the “southern” tax mentality the share of the informal economy is high and the efficiency of tax administration is low. In this situation the expansion of consumption taxes, and especially excise taxes, makes it possible to provide the budget with tax revenues which “escape” direct taxes. In countries with “northern” mentality, tax collection is higher and the state budget may be based more on income taxes. The first group includes Greece, Italy, Portugal, and Spain, while the second includes Sweden, Denmark, Germany, Austria, and Belgium [3].

The percentage of consumption taxes to GDP is presented in 2 figure.

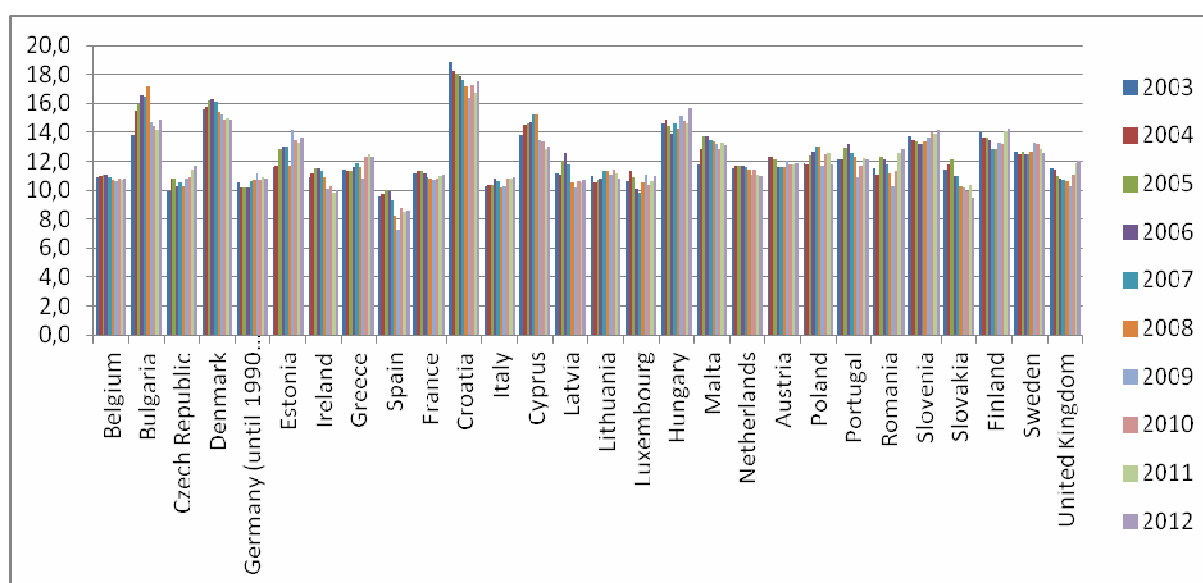


Figure 2 – Percentage of consumption taxes of GDP in Member States, pr.

Source: composed by author according to [10].

The 2 figure shows that the percentage of consumption taxes revenue of GDP in the EU countries varied from 9 percent (in Spain) to 17.6 percent (in Croatia) during analysed period, as the EU average was 11 percent. Average annual fluctuations during this period were insignificant from -0.2 percentage points to 0.2 percentage points, what made about 2.4 percent. The biggest noticeable change was in 2009, when in Estonia the percentage of consumption taxes of GDP increased by 21.4 percent, in Bulgaria – decreased by 14.5 percent, compared with the previous year.

According to the analysed information, it may be stated, that consumption taxes play an important role in the tax system of each country of EU. Average VAT rate makes about 21 percent, as in Lithuania, Belgium, Czech Republic, Spain, Latvia, and

Netherlands. Average percentage of consumption taxes makes about one third of total tax revenue and 11 percent of GDP.

REFERENCES

1. Novošinskienė, A. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu = Lithuanian tax system evaluation in the fiscal tax function aspect / A. Novošinskienė. – Mode of access: https://www.lvb.lt/primo_library/libweb/action/display.do?frbrVersion=2&tabs=detailsTab&ct=display&fn=search&doc=ELABAPDB2894393&indx=29&recIds=ELABAPDB2894393&recIdxs=8&elementId=8&renderMode=poppedOut&displayMode=full&frbrVersion=2&fctN=facet_creation.
2. Tamasauskiene, Z. Assessment of Impact of Changes in Indirect Taxes on Macroeconomic Indicators of Lithuania in Context of Other EU Member States = Netiesioginių mokesčių pokyčių poveikio Lietuvos makroekonominiams rodikliams vertinimas. Socialiniai Tyrimai / Z. Tamasauskiene, R. Opulskyte. – Mode of access: https://www.lvb.lt/primo_library/libweb/action/display.do?frbrVersion=4&tabs=detailsTab&ct=display&fn=search&doc=ELABAPDB6100344&indx=26&recIds=ELABAPDB6100344&recIdxs=5&elementId=5&renderMode=poppedOut&displayMode=full&frbrVersion=4&fctN=facet_creation.
3. Krajewska, A. The Effect of the Financial Crisis on the Taxation of Consumption, Labour, ...: EBSCOhost. Comparative Economic Research / A. Krajewska. – Mode of access: <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=4e223d9f-50a9-4a46-a2ba-d898a277c6b0%40sessionmgr4002&vid=1&hid=4101>.
4. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. (2006). Retrieved March 26, 2015. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=LT>.
5. Nelson, U. CONSUMPTION TAXES ON DIGITAL PRODUCTS IN THE EUROPEAN UNION.: EBSCOhost / U. Nelson, Q. Alino, G.P. Schneider // Journal of Legal, Ethical & Regulatory Issues. – Vol. 15(Issue 2). – P1–8.
6. VAT rates Applied in the Member States of the European Union Retrieved March 25, 2015. – Mode of access: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.
7. Taxation trends in the European Union, 2014. – Mode of access: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-14-001/EN/KS-DU-14-001-EN.PDF.
8. Worldwide personal tax guide. Income tax, social security and immigration 2013-2014. – Mode of access: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Global-tax-guide-archive>
9. COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0118&qid=1427374805949&from=EN>.
10. Structure of taxes by economic function // Eurostat [gov_a_tax_str]. – Mode of access: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>

ВОЗМОЖНОСТИ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА В ЛИТВЕ

D. Tamulevičienė

Vilnius University, Lithuania

Instability of financial-economic environment, high level of competition, complicated technological processes, necessity to solve problems in short time, and other factors influence the decisions of companies' managers when considering the opportunity of installing innovative management control systems. One of such systems – widely applied in foreign practice, however less familiar in Lithuania – is controlling. Controlling ensures that there is efficient utilization of organizational resources so as to achieve the planned goals. Controlling measures the deviation of actual performance from planned indicators of company's activity, discovers the causes of such deviations and helps in taking corrective actions.

The concept of controlling, its evolution, the structure of its elements, the problems of its introduction and application in organizations have been widely reviewed in the works of German, Austrian, American, Russian authors such as A. Becker, A. Deyhle, D. Hahn, M. Hauser, P. Horvát, H. Hungenberg, H. Küpper, R. Mann, E. Mayer, G. Pietsch, T. Reichman, U. Schaferr, E. Scherm, H. Vollmuth, J. Weber, Н. Данилочкина, А. Карминский, С. Фалько and others. However their ideas are not widely studied in Lithuania, their works are not translated into Lithuanian, so spread of the concept of controlling is insufficient. In general, the term controlling is seldom used both in scientific and in practical fields. And though the number of scientists who study the concept of controlling is growing, those are only fragmentary and discrete studies. L. Jasūdienė in 1997 was one of the first to introduce the organisational aspects of controlling. In her following studies she analysed controlling from conceptual and systematic standpoint as integration of planning and control (2000), efficient management control system (2005, 2006), info-base when creating the company's value (2008). V. Lakis (2007), V. Lakis, J. Mackevičius, L. Gaižauskas (2010) analysed the concept of controlling more at length and more widely. The input of E. Gimžauskienė (2009) when analysing the development of controlling system realization in Lithuanian companies is also significant, as well as the study of J. Staliūnienė (2008) when she was trying to define the importance of controlling from the viewpoint of independent audit. These were the only studies in this field of importance. When analysing the spread of controlling system in Lithuanian companies it can be stated that there are no data of companies installing across-the-board and complex tools of controlling. And even though separate elements of operational and strategic controlling may be found in every company, they mostly function as instruments of management accounting,

Lingering spread of controlling system may be associated with the fact that 25 years ago, when Lithuania was moving from planned economy to market economy and adopting the Western countries experience, it was mostly referred to English sources of scientific and practical literature in which dominated ideas of separate fields, such as management accounting, audit, control, activity measurement and performance

theories and their appliance in practice, without connecting them into the whole. The term "controlling" was seldom used in English literature, and even if it was, the context was parallel to that of "management accounting" without emphasising controlling as a system which is aimed to ensure the synthesis of all the activity fields elements providing the managers with information needed to make strategic and operational decisions. As Guenther [1] remarks: "as the Anglo-American literature written in English dominates the normative as well as the empirical management accounting research, it is no surprise that the above frameworks are widespread and used by management accounting scholars all over the world".

Meanwhile the concept of controlling *was and is* more widely spread in German-speaking countries. Even though the beginning of controlling system's implementation in those countries is considered to be around the year 1950-1955, yet many elements of the system like cost accounting and budgeting, had already been used in practice for decades. Despite the fact that the term „controlling“ was derived from Anglo – American traits, the theoretical foundation of controlling conceptualisations in German – speaking countries developed totally separately from Anglo – American stream of research [1]. Yet the practice of these countries was not widely applied in other countries because the controlling system was introduced and analysed solely in German scientific and practical literature. It impeded its spread in other countries. Only at the beginning of the 21st century the ideas of the German concept of controlling were initiated to be translated into foreign languages more widely. This gave more opportunities for them to be spread in Lithuania and in other countries.

Surely, it was not the only aspect which had impact on the rise of the controlling idea and its development in Lithuania. The need for new systems was also triggered by the changes in economic environment. Considering this, four main elements of controlling system development can be distinguished (figure 1) that are closely connected to economic cycles.

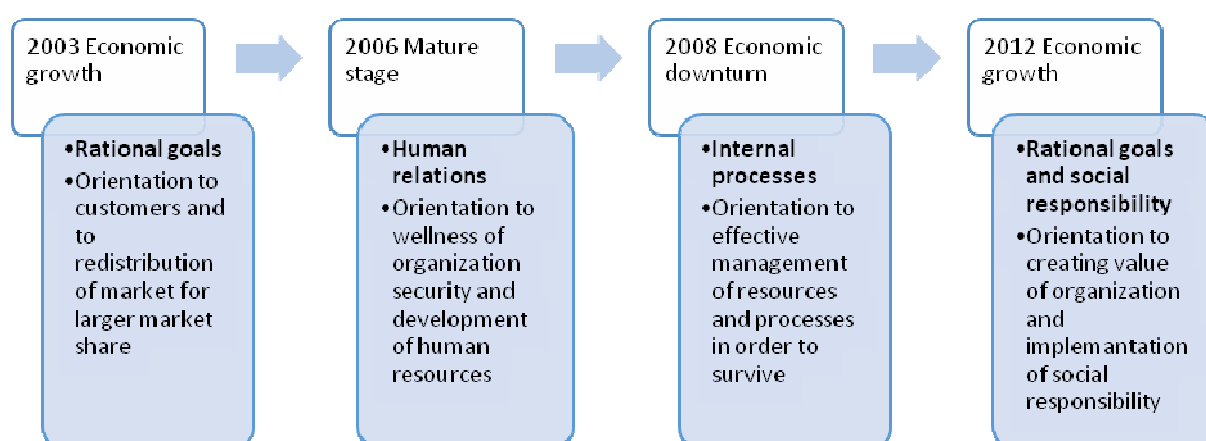


Figure 1 – Development of controlling concept in Lithuania

First three stages were distinguished by Gimžauskienė [2]. According to the author, the first time period (2003) marks the starting year of economics growth after the

Russian crisis impact and orientation to external opportunities while attempting to get a large market share, to attract customers and ensuring the development and growth of organization. Rational goals used to prevail over organizations activity. To achieve them the organization tried to apply a great number of different controlling tools from one side, but part of them were left at conceptual level. It is essential to note that this period is considered as the beginning of Balanced Scorecard and Activity Based systems in Lithuanian companies.

The second stage – which begins at 2006 and continues until 2008 – may be named as the mature stage. Though companies' managers still aim at rational purposes and business processes, they realize that in order to achieve the desired results the internal environment of the company has to be sustained, i.e. as much attention needs to be drawn to the employees and their motivation as possible. Controlling system became less complicated and more balanced. It was time of improvement and harmonization of the system when experience of systems application grew up, the most informative and useful controlling tools were accepted and inadequate ones were rejected.

According to Gimžauskienė [2], the third stage begins at 2008 and marks the starting point of the economic downturn. The organization itself had prepared to react to indefinite external conditions. The decline of economy made Lithuanian companies' managers realize that they would survive only if their companies would become flexible, dynamic and would keep looking for new opportunities. That is why efficient management control became the main object of managers' attention. To ensure efficient management control, managers intensively use various controlling instruments which determine making of right decisions.

The first three stages diverge in the sense that even though the ideas of controlling were already familiar, yet the concept was being used not as a system, but as separate elements. Also, the concept of controlling remained misunderstood because most of managers conceived controlling not as an efficient and self-sufficient system, but as a function of management accounting and/or audit.

The period between 2012 and present day can be named as the fourth stage when economic recovery has been perceived and companies again has started concentrating on rational goals. Nonetheless, during this period a tendency not to only aim at developing the organization and attracting new customers, but also at realizing social responsibility and human capital as a key company resource development has been noticed. Thus emerged the need for new innovative accounting and management systems and instruments. On the other hand, during this period particular attention has been paid to integration of organization's strategic and operational purposes and their realization when seeking for growth in organization's value. Thus discrete instruments of management accounting or controlling lose their significance and a need for systematic management of organization comprising various aspects or organization activity to a whole in order to complexly solve problems arising in a company.

Exactly in this stage objective and subjective assumptions of German controlling system's spread started to develop. In order to evaluate the possibilities of hastening this process, a pilot survey was accomplished in 2013. It was aimed at finding out

the current state of controlling system's elements appliance in Lithuanian companies and to distinguish the group of companies that have the most auspicious environment for strategic and operational controlling installation. Considering that during the first three stages of the development of controlling system in Lithuanian companies, the concept of controlling was mostly realized and implemented through separate elements, so during the survey it was being researched what instruments of controlling do companies apply. The results were analysed and assessed according to two criteria: the size of the company and the type of activity.

General population of the survey was composed of companies operating in Vilnius City municipality. Such choice was determined by a few reasons. First of all, according to the data of Statistics Lithuania [3] in 01 January 2013 in Vilnius City municipality operated total of 27,533 legal entities. It is 32% of total companies registered in Lithuania. Second of all, in terms of activity format Vilnius City municipality and Republic of Lithuania has a similar distribution of companies. The survey is representative because evaluated sample of the survey is based on statistics which determine that in order to get 95% probability results with a 5% margin of error, the data has to be collected from at least 379 companies [4]. Among the 379 companies that took part in the survey 15 were considered large, 76 medium-sized and 288 small. The distribution based on activity was as follows: 17 manufacturing, 250 service, 74 trading, 29 construction and 9 mixed-activity enterprises.

The economy subjects that took part in the questionnaire were asked in which field of activity and what kind of instruments are used. Such fields of activity (objects of controlling) were distinguished in the survey as marketing management, inventory management, production management, financial management, investment management, budgeting. In each question of this part respondents could choose one or a few controlling elements that were given and described. Table 1 shows the results of the controlling instruments' appliance in Lithuanian companies according to the size of the companies.

As the table 1 shows various instruments of controlling are mostly used in large and medium-sized enterprises. Meanwhile exceptionally small enterprises do not use a single controlling instrument. Only production management group of instruments is an exception in which besides the small enterprises, a fragment of large and medium-sized enterprises also answered the same. After performing the analysis based on the types of activity it was determined that trading and service companies do not use such instruments despite of their size. Estimating the results it can be stated that small enterprises still make decisions intuitively and appliance of controlling instruments – not to mention appliance of the whole system – would not be efficient because it would take more time to make decisions.

Another aspect arose after performing a more detailed analysis of respondents who answered that they use controlling instruments in their activity. Controlling instruments are not only used more widely in large and medium-sized enterprises, but the major part of these legal entities operate several instruments in the fields of marketing, inventory, production, financial, investment management and preparation of

budgets. Meanwhile small enterprises which had stated that they use controlling instruments generally indicated only one instrument in every group. This once again proves the fact that employees of small enterprises make decisions based on their experience and intuition rather than on complicated yet efficient procedures of controlling instruments appliance.

Table 1 – Controlling tools application level according to controlling objects in the Lithuanian enterprises

Controlling objects	Controlling tools application level				
	Usable (N)	Not usable (N)			
		Total	Including		
			Large	Medium-sized	Small
Marketing management	260.	119	0	0	119
Inventory management	257	122	0	2	120
Production management	36	343	12	62	269
Financial management	360	19	0	0	19
Investment management	153	226	0	0	226
Budgeting	356	23	0	0	23

N – number of enterprises (of 379 surveyed) which indicated that at least one of the listed and described tools of the controlling object group is used or not used in any business activity.

Another aim of the survey was to determine who performs functions of controlling in enterprises, i.e. what kind of employees are responsible for realization of controlling means listed and described in the survey. Summarized results of the survey are shown in Figure 2.

The major part of respondents responded that various calculations needed to make decisions are made by a director or an accountant of a company. However after more detailed analysis it was determined that only exceptionally small enterprises responses like this. Meanwhile in large enterprises some of the controlling functions are performed by managers (all of the large enterprises that took part in the survey denoted it) and some by departments of auditing (14 out of 15 large enterprises that took part in the survey responded like this). Those enterprises also chosen the option "other" and denoted that some of the functions are performed by consulting companies. The results of medium-sized companies diverged in the sense that functions of controlling systems instruments appliance are ascribed to different departments, i.e. there is no unanimous opinion on who actually has to perform them. 75 out of 76 medium-sized enterprises

that took part in the survey noted that these functions are performed by managers, 62 of them also mentioned the department of auditing, 5 enterprises noted the department of accounting, the option "other" was chosen 32 times.

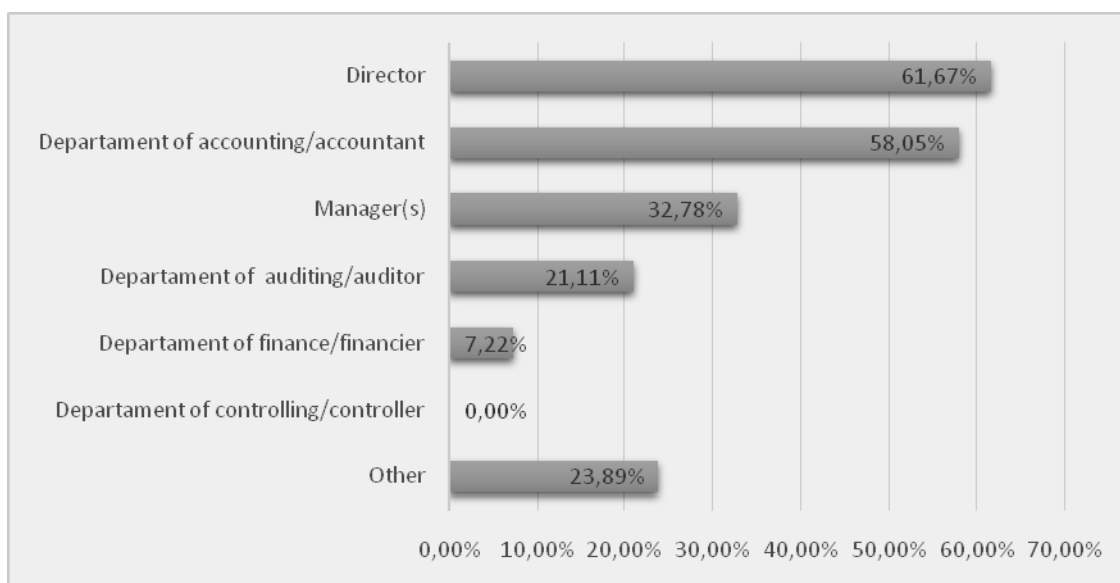


Figure 2 – Distribution of controlling instruments functions appliance among the company's employees

It is important to note that not a single enterprise mentioned the department of controlling/controller. It shows that this system is not very well-known in Lithuania.

Summarizing the results of the survey it can be stated that judging on one controlling system aspect of the survey (appliance of controlling instruments), assumptions of controlling system introduction are formed solely in large and medium-sized Lithuanian enterprises. Various tools of controlling are already being used in those enterprises, however a system that would help to apply them complexly is needed. However it is primarily important to introduce controlling system in medium-sized enterprises. They face the same internal and external conditions of environmental change as the large ones, however their resources for evaluating the influence of these change alterations on the results, are limited. Controlling system is appropriate to complexly solve the problems of medium-sized enterprises and to ensure their success under competitive conditions.

REFERENCE

1. Guenther, T.W. Conceptualisations of 'controlling' in German-speaking countries: analysis and comparison with Anglo-American management control frameworks / T.W. Guenther // *Journal of Management Control*. – 2013. – Vol. 23, issue 4.
2. Gimžauskienė, E. When are controlling systems effective and efficient? The perspective of economic conditions changes. [Electronic resource] / E. Gimžauskienė. – The prac-

3. Lietuvos statistikos departamentas [Electronic resource] // Oficialiosios statistikos portalas. – 2013. – Mode of access: <http://osp.stat.gov.lt/rodikliai47>.
4. Sulžickaja, I. Kontrolingo instrumentų taikymo Lietuvos įmonėse tyrimas / I. Sulžickaja, D. Tamulevičienė // HOMO-SOCIETAS-TECHNOLOGIAE. – 2013. – №2(2).

РЕЗЕРВЫ КАК КАТЕГОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

С.Л. Шатров**, канд. экон. наук, доц.; **А.В. Кравченко

УО «Белорусский государственный университет транспорта», Беларусь

Деятельность организаций в условиях рыночной экономики сопряжено с различными видами рисков. Объективные и субъективные причины, влияющие на принятие управленческих решений, не могут быть соизмеримыми с какой-то определенной степенью риска, и соответственно, предприятия нуждаются в системе защитных мер. Защита финансовых интересов обусловлена не только наличием достаточного размера капитала у организации, оптимального соотношения собственных и заемных источников формирования активов, но и системой резервов, обеспечивающих возможность сокращения рисков и сохранения финансового состояния.

Характеристика категории «резервирование» была дана зарубежными и отечественными учеными в экономической специальной литературе несколько десятков лет тому назад. Но и сегодня в литературе нет единой трактовки понятие «резерв» и ведется дискуссия о необходимости формирования резервов, методах их создания и раскрытия в отчетности.

Резерв – понятие, часто употребляемое в научных экономических и учетных изданиях. Это слово несет значительную смысловую нагрузку. Каждый автор научной работы, статьи пытается раскрыть смысл слова «резервы» в соответствии со спецификой своей отрасли исследования в процессе формирования новых специальных знаний. В Большой Советской энциклопедии, резерв – это запас чего-либо на случай надобности; источник, откуда черпаются необходимые новые ресурсы. Экономическая энциклопедия по ред. Л.И. Абалкина уточняет это понятие, указывая, что резерв – это запас товаров, денежных средств, иностранной валюты и т.д. на случай надобности; источник, из которого черпаются специально сохраняемые ресурсы в случае острой необходимости их использования.

С.Б. Барнгольц отмечает, что резервы – неиспользованные возможности повышения эффективности производства, усиления действия факторов, способствующих росту эффективности хозяйствования, и устранения отрицательного влияния других факторов». М.И. Баканов, А.Д. Шеремет подчеркивают, что «под резервами следует понимать неиспользованные возможности снижения те-

кущих и авансируемых затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов при данном уровне развития производительных сил и производственных отношений». А.И. Муравьев называет резервом повышения эффективности производства «любую возможность обеспечить опережающие темпы роста результатов производства в сравнении с затратами».

В соответствии с Большим экономическим словарем А.Б. Борисова, резервы – это запасы (материальные и денежные), создаваемые для компенсации действия различных неучтенных факторов на рынке, стихийных бедствий, сбоев в производстве; возможности улучшения использования имеющихся производственных ресурсов.

В учетной литературе термином «резерв» обычно обозначают сумму, которую предприятие или хозяйствующий субъект «откладывает про запас» на случай предполагаемых затрат, которые пока еще не требуют выплат, расходов, а «резервы» – это совокупность средств или ценностей, из которых хозяйствующий субъект по закону или контракту создает резервный фонд на случай необходимости. При этом предполагается, что, резерв представляет собой скрытый, неявный расход (равный величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов).

В трудах экономистов-бухгалтеров начала прошлого века в области балансоведения уделялось особое внимание резервам, поскольку те входили во многие экономические классификации балансов. Так, существенной частью теории А.П. Рудановского было введенное им понятие «нормирование баланса», которое, по его мнению, вытекало из закона приспособления, который является синтезом законов подобия, причинности и развития. Приспособление (адаптация) в нормировании предполагает: фондирование, резервирование (уточнение оценки ценностей, показанных в балансе) и бюджетирование.

Я.В. Соколов писал, что «резервы есть накопления для покрытия ожидаемых и строго определенных расходов предприятия»; Ю.А. Бабаев - «резервы создаются для уточнения оценки отдельных статей бухгалтерского учета и покрытия предстоящих расходов и платежей»; Н.А. Брелавцева, В.И. Ткач, В.А. Кузьменко указывают, что «резервы – полученные, но не распределенные предприятием прибыли. Они отражаются в пассиве баланса после общественного капитала».

Большой бухгалтерский словарь под ред. А.Н. Азрилияна дает наиболее емкое определение резерва, включая почти все перечисленные выше и добавляя новое, указывая, что это запас чего-либо на случай надобности; ослабленная часть активов, которая концентрируется в резервных (страховых) фондах – как централизованных, так и децентрализованных и предназначена для покрытия непредвиденных потребностей, расходов для подстраховки риском.

Международный стандарт финансовой отчетности 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» определяет «резервы как обязательства с неопределенными временем и суммой».

В целом, можно сделать вывод о том, что существует различия в понимании категории «резервы» в экономической среде. Так, с точки зрения экономики и финансов, «резервы» – это обособленная сумма денежных средств (фонды), расходование которых четко определено целью их создания, а с точки зрения бухгалтерского учета, по сути, представляют собой то, о чем сказано в определении МСФО: это и есть обязательства, которые организация должна исполнить при наступлении определенных событий, то есть это есть не что иное, как вероятностное обязательство, которое в таком случае должно представлять собой математическое ожидание по каждому создаваемому виду резерва.

Таким образом, что в отечественной практике учета и налогообложения резерв часто отождествляется с обязательствами, не определенными временем и суммами. Однако методика расчета и определения вероятности наступления риска не прописана на нормативном уровне, лишь даны общие рекомендации по отражению информации в отчетности. Резервная система хозяйствующих субъектов Республики Беларусь в определенной степени ограничена, с одной стороны, нормативными документами по ведению бухгалтерского учета, с другой – требованиями налогового законодательства. Поэтому можно судить об относительной «слабости» формирования и учета резервной системы в организациях. Тем не менее, бухгалтерская отчетность организаций, независимо от того, по требованиям каких национальных правил (стандартов) она составлена, в большинстве случаев содержит информацию о системе резервов. Это требует наличия строго определенных критериев, используемых при создании системы резервов и их использовании в управлении финансово-хозяйственной деятельностью организаций, что обуславливает необходимость индивидуального подхода к разработке методики формирования конкретного резерва конкретной организации и ее научного обоснования.

В учетной практике резервы можно разделить на три группы:

1) уставные резервы:

– счет 82 «Резервный капитал» (раздел VII «Собственный капитал»);

2) резервы предстоящих расходов:

– счет 96 «Резервы предстоящих платежей» (раздел VIII «Финансовые результаты»). Предусмотрен с целью равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства отчетного периода организация может образовывать резервы на покрытие каких-либо предполагаемых расходов. К таким расходам относятся: предстоящие выплаты отпускных работникам; выплаты вознаграждений по итогам работы за год; ремонт основных средств; гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; предстоящую оплату отпусков работникам; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; покрытие иных предвиденных расходов, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

3) оценочные резервы:

– счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» (раздел II «Производственные запасы»). Предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей, определенной на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости. Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п.;

– счет 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» (раздел V «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения»). Данный вид резервов создается по факту установления превышения учетной стоимости акций, оценка которых подлежит уточнению над их рыночной стоимостью. Счет используется, как правило, в организациях, для которых приобретение и реализация ценных бумаг не является основным видом деятельности;

– счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» (раздел VI «Расчеты»). Предназначен для обобщения информации о дебиторской задолженности перед организацией, в отношении которой возникают признаки невыполнения контрагентом своих обязательств по оплате. Субъекты хозяйствования, предоставляя в той или иной форме «долг» своим контрагентам, всегда несут риск, связанный с тем, что долг не погасят. Иначе говоря, в каждом отдельном случае существует вероятность того, что средства, представленные в «долг», будут потеряны. Поэтому, чтобы снизить риск неблагоприятных последствий для предприятия в соответствии с Инструкцией №102, создается данный резерв [1].

Следует отметить, что создание данного вида резервов является оптимальным способом повысить уровень достоверности бухгалтерской отчетности, поскольку позволяет отразить сомнительную дебиторскую задолженность в соответствии с реальной вероятностью ее получения. Даже те организации, которые не формируют резерв, обязаны оценить объем задолженности, нереальной к получению. Если ранее он составлял незначительную величину в структуре показателей, влияющих на оценку финансового положения предприятия, то теперь, с переходом на определение выручки по моменту «начисления» в условиях тотальных неплатежей, объем потенциально сомнительной задолженности может быть критичен для сохранения достоверности отчетности. Поэтому сомнительная задолженность и задолженность, нереальная к получению, подлежат выявлению и списанию при проведении годовых и промежуточных инвентаризаций активов и обязательств.

ЛИТЕРАТУРА

1. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. №102 «Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов» [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «Юр-Спектр». – Минск, 2015.

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВНОГО ФОНДА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Л.П. Шеткина

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Белорусское законодательство, посредством статьи 76 Трудового кодекса, регламентирует, безотносительно к наличию либо отсутствию коллективного договора, «для обеспечения выплаты причитающейся работникам заработной платы, а также предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации, прекращения деятельности филиала, представительства или иного обособленного подразделения организации, расположенных в другой местности, прекращения деятельности индивидуального предпринимателя и в других предусмотренных законодательством случаях» обязанность нанимателя создавать резервный фонд заработной платы [1].

Размер отчислений в резервный фонд, основания, порядок его создания и использования регламентируются Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28.04.2000 № 605, которым утверждено «Положение о резервном фонде заработной платы». Источником для создания резервного фонда заработной платы является прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. «Резервный фонд устанавливается в размере до 25 процентов годового фонда заработной платы. Конкретный размер резервного фонда, основания, порядок его создания и использования определяются в коллективных договорах (соглашениях)» [2]. Пункт 6 Положения № 605 предусматривает, что «средства резервного фонда входят в состав денежных средств организации, индивидуального предпринимателя и хранятся на их расчетном счете» [2].

«Счет 82 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервного фонда» [3]. Отчисления в резервный фонд заработной платы отражаются в учете бухгалтерской записью Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – К-т 82 «Резервный капитал».

На практике возникает ряд вопросов по формированию резервного фонда заработной платы.

- Как создавать резервный фонд заработной платы предпринимателю при наличии наёмных работников, т.к. применение единого налога или упрощенной системы налогообложения не обязывает его вести учет прибыли, оставшейся в распоряжении предпринимателя?
- При наличии убытков по результатам хозяйственной деятельности, данный фонд не создаётся, т.к. нет источников его формирования, хотя именно в таких организациях увеличивается вероятность не выплат сумм причитающихся работникам заработной платы при банкротстве предприятия.

- При отсутствии коллективного договора в коммерческих организациях, распределение прибыли относится к исключительной компетенции собственников организации.

Положение о резервном фонде заработной платы не содержит норм, позволяющих определить конкретный размер резервного фонда организациям, у которых отсутствует коллективный договор. Таким образом, в рамках законодательных актов, учредители предприятий могут принять решение формировать резервный фонд заработной платы в минимальном размере, например 0,01% от годового фонда заработной платы, что не позволит обеспечить расчеты с работниками в случае экономической несостоятельности нанимателя.

В современных условиях хозяйствования «замораживание» денежных средств на расчетных счетах предприятий в размерах сформированных резервных фондов на оплату труда экономически не целесообразно. Даже в случае резервирования на расчетных счетах предприятия необходимой суммы для обеспечения выплат работникам в случае экономической несостоятельности нанимателя, она спишется в первую очередь по требованию налоговых органов или фонда социальной защиты населения, при наличии задолженности перед бюджетом. С другой стороны, если формировать резервный фонд заработной платы путем отчисления определенного процента из прибыли «на бумаге», то при отсутствии поступления денежных средств на расчетный счет, сформированный резервный фонд не поможет рассчитаться с работниками.

Средства резервного фонда, согласно действующему законодательству, используют только по целевому назначению. На прочие цели средства резервного фонда «могут быть использованы только с согласия работников в лице их представительного органа. При этом рекомендуется на основании коллективного договора (соглашения) устанавливать порядок и срок восстановления резервного фонда» [2]. Таким образом, успешно действующая компания, из года в год пополняет резервный фонд заработной платы, выводя из оборота денежные средства и удерживая их на расчетном счете. Но в случае производственной необходимости направления зарезервированных средств на иные цели, у частной коммерческой организации, которая не имеет коллективного договора, возникают проблемы его использования.

При существующей методике формирования резервного фонда сложно говорить о возможности решения задачи, ради которых он создается, а это недопущение ситуации, при которой работникам предприятий не будут произведены причитающиеся им выплаты по заработной плате. Средства резервного фонда заработной платы должны гарантировать соблюдение интересов работников предприятия, и предавать им уверенность, что обязательства предприятия будут погашены.

Если рассматривать международный опыт решения данного вопроса, то можно обратить внимание на Конвенцию МОТ N 173 «О защите требований трудящихся в случае неплатежеспособности предпринимателя» принятой 79-й сессией Генеральной конференции Международной организации труда

23 июня 1992 года в Женеве. Данная конвенция предусматривает следующие механизмы защиты требований трудящихся в случае несостоятельности работодателя – это предоставление привилегий в отношении требований работников к работодателю, а также создание гарантийных учреждений, которые способны обеспечивать защиту требований трудящихся в случае неплатежеспособности предпринимателя.

В первом случае требования трудящихся должны удовлетворяться из активов неплатежеспособного предпринимателя в первоочередном порядке до того, как будут удовлетворены требования непривилегированных кредиторов. Национальное законодательство или регламенты, согласно ст. 8 п. 1 «предоставляют требованиям трудящихся более высокий приоритет по сравнению с большинством других привилегированных требований, и в частности с требованиями государства и системы социального обеспечения» [4].

Во втором случае предусмотрен механизм защиты заработной платы, причитающейся к выплате работникам предпринимателя, при помощи гарантийных учреждений. Разъяснения по вопросам функционирования гарантийных учреждений даны в Рекомендации Международной организации труда от 23.06.1992 N 180 «О защите требований трудящихся в случае неплатежеспособности предпринимателя». Система гарантийных учреждений предполагает, что выплаты задолженности по заработной плате работникам предприятия будут обеспечиваться не только активами работодателя, но и специально создаваемыми фондами, которые управляются гарантийными учреждениями. Эти гарантийные учреждения принимают на себя «субсидарную ответственность по обязательствам неплатежеспособных предпринимателей в отношении требований, защищенных гарантией» [5]. В случае если активов предпринимателя недостаточно для погашения задолженности по заработной плате, необходимые выплаты производят гарантийные учреждения, и в этом случае к ним переходят права требования к работодателю, которые удовлетворялись из гарантийных фондов.

Необходимо отметить, что на сегодняшний день Конвенция N 173 Республикой Беларусь не ратифицирована. Для обеспечения выплат причитающейся работникам заработной платы в случае экономической несостоятельности предпринимателя или ликвидации предприятия необходимо внести соответствующие изменения в национальное законодательство по вопросу формирования резервного фонда заработной платы либо обратиться к международному опыту.

ЛИТЕРАТУРА

1. Трудовой кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 26 июля 1999 г. № 296-З. принят Палатой представителей 8 июня 1999 г. : одобрен Советом Респ. 30 июня 1999 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Режим доступа: http://etalonline.by/?type=text&regnum=НК9900296#/?type=text&regnum=НК9900296#load_text_none_1_. – Дата доступа: 04.04.2015.

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

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

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

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

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ЛИТЕРАТУРА

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

НАЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

подробной экономической характеристики с целью эффективного управления предприятиями национальной экономики.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ЛИТЕРАТУРА

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

УЧЕТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В КОНТЕКСТЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

ПРИРОДНЫЙ КАПИТАЛ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ: ОСОЗНАННАЯ НЕОБХОДИМОСТЬ

С.Г. Вегера, д-р экон. наук, доц.

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Изменение в современном обществе подходов к оценке экономического роста и определению факторов долгосрочной устойчивости компаний повлекло осознание необходимости отражения природного капитала в учете и отчетности субъектов экономики. В докладе (июнь 2014 г.) «Природный капитал: очевидность, упускаемая из виду», подготовленном Институтом присяжных бухгалтеров в области управленческого учета (СИМА) совместно с компанией «Эрнст энд Янг» (Ernst & Young, EY), Международной федерацией бухгалтеров (IFAC) и Объединением по проблемам природного капитала (Natural Capital Coalition), подчеркивается, что в XXI веке природный капитал станет настолько же важным вопросом для бизнеса, насколько в XX веке было обеспечение достаточных объемов финансового капитала. В докладе указана необходимость: поднять вопрос природного капитала как стратегическую проблему; провести количественную, а по возможности и финансовую оценку вложений природного капитала и получаемых результатов; включить фактор природного капитала в процесс принятия решений; выработать у сотрудников навыки учета природного капитала [1]. Особенно актуальна эта проблема для ресурсно-ориентированных видов экономической деятельности: сельского хозяйства, горнодобывающих, нефтегазовых компаний, лесных хозяйств. Зачастую стоимость самого значительного актива таких субъектов хозяйствования – земли, запасов полезных ископаемых, лесов – не отражена в финансовой отчетности, что не соответствует принципу приоритета экономического содержания над юридической формой, искажает показатели ресурсного потенциала, инвестиционной привлекательности организации. Не обеспечивается учет истощения природного капитала, а также должная интеграция с системой национальных счетов.

В рамках изучения проблемы взаимосвязи показателей использования природного капитала и показателей эффективности деятельности рассмотрим вопросы оценки долгосрочно используемых природных ресурсов и их признания в составе активов организации.

Оценка долгосрочных активов в МСФО, Республике Беларусь. Оценка объектов в контексте теорий баланса

В соответствии с МСФО (IAS) 16 объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости. Далее в качестве

своей учетной политики предприятие должно выбрать либо модель учета по фактическим затратам, либо модель учета по переоцененной стоимости и применять эту политику ко всему классу основных средств. Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки. МСФО (IFRS) 13 трактует справедливую стоимость как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. Таким образом, МСФО допускают два вида оценки долгосрочных активов: по фактическим затратам и по справедливой стоимости (текущим рыночным ценам). Причем выбранный и закрепленный в учетной политике метод оценки может отличаться для различных классов основных средств.

В балансе организаций Республики Беларусь по статье основные средства также могут отражаться объекты, оцененные как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам.

Такой подход искажает связи между показателями использования долгосрочных активов и показателями анализа деятельности субъекта хозяйствования. На существующие проблемы стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета и релевантности получаемой информации для различных групп пользователей указывали в своих трудах Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Ж. Ришар, Я.В. Соколов, М.И. Кутер, Н.Н. Карзаева, М.Л. Пятов др.

Оценка активов по текущим рыночным ценам является принципом статической теории баланса. Это связано с тем, что целью статического бухгалтерского учета является определение того, позволит ли реализация (продажа) всех активов предпринимателя на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности [2, с. 44]. Таким образом, статический баланс предназначался для оценки имущественного положения фирмы, анализа возможных банкротств [2, с.68]. Подход к оценке активов по текущим рыночным ценам предполагает проведение переоценок, признание и регистрацию всех изменений стоимости на основе достоверных данных о стоимости выбытия или суммах денежных средств, предполагаемых к получению актива [3, с. 321].

Главной целью динамического бухгалтерского учета является измерение, непрерывное или через близкие интервалы времени, эффективности хозяйственной деятельности.

Для того, чтобы периодически оценивать рентабельность активов, необходимо, в отличие от статической концепции, учитывать вложенные средства по их себестоимости, чтобы установить, какова масса вложенного капитала, породившую ту или иную величину прибыли. Это в обязательном порядке предполагает сохранение первоначально заданной оценки, которая может быть: либо стоимостью покупки (оборудование, сырье); либо себестоимостью производства (производство продукции); либо стоимостью эксплуатации (аренда какого-либо оборудования) [2, с. 76-77]. О возможности использования в данном случае процедуры переоценки Хендриксен, Ван Бреда указывают следующее: «С измене-

нием стоимости денежной единицы активы, как и текущую прибыль, следует переоценивать в соответствии с покупной стоимостью денег» [3, с. 321].

Соотношение целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теории баланса представлены в таблице.

Таблица – Соотношение целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теории баланса

Теория баланса	Цель оценки	Вид оценки активов	Интерпретация оценки	Условия изменения стоимости
Статическая	Анализ имущественного положения	По текущим рыночным ценам	Экономический потенциал ресурса, доходы, которые могут быть получены при продаже ресурса	Изменение текущих рыночных цен
Динамическая	Анализ эффективности хозяйственной деятельности	По фактическим затратам	Стоимость ресурса для субъекта хозяйствования	Изменение стоимости денежной единицы (инфляция)

Смешение двух видов оценки в рамках соответствующей группы долгосрочных активов приводит к искажению бухгалтерской информации и показателей анализа хозяйственной деятельности, снижается информационное значение финансовой отчетности, затрудняется интерпретация ее показателей.

Признание природных ресурсов в составе активов организации

Важным вопросом в рамках изучения проблемы учета природного капитала является признание природных ресурсов в составе активов.

Природные ресурсы могут выступать активом организации, если удовлетворяют соответствующим критериям актива. В Республике Беларусь выделяют следующие признаки актива: 1) наличие имущественного права на объект, то есть права владения, пользования, распоряжения (права собственности); 2) наличие экономических выгод.

В соответствии со ст. 5 Кодекса Республики Беларусь о недрах минеральные ресурсы являются исключительной собственностью государства. В этой связи по законодательству Республики Беларусь минеральные ресурсы, представляющие собой необходимую материальную предпосылку функционирования предприятий добывающей отрасли, важное средство производства, не могут выступать активом и отражаться в балансе добывающих организаций, что на наш взгляд нарушает требование приоритета содержания над формой.

Вместе с тем информация о минеральных ресурсах является существенной и необходима для следующих целей: запасы показывают будущие денежные притоки, следовательно, являются одним из основных показателей для оценки будущих денежных потоков; изменения в запасах также могут служить индикатором

тором оценки деятельности предприятия; величина запасов используется для расчета амортизации; резкое сокращение резервов может служить индикатором к проведению обесценения активов; информация о запасах может помочь распределить выручку и затраты в договорах совместной деятельности и совместного освоения и т.д. [4].

Отсутствие в балансе добывающих предприятий минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) разрабатываемого месторождения не только искажает информацию о ресурсном потенциале организации, но и не обеспечивает интеграцию системы бухгалтерского учета с системой национальных счетов (СНС). Так, в настоящее время в международной СНС запасы полезных ископаемых включаются в состав экономических активов. Однако в Республике Беларусь экономическая ценность минеральных ресурсов не отражается в составе национального богатства страны.

Кроме того, система бухгалтерского учета должна формировать информацию об истощении запасов полезных ископаемых. Это обеспечит необходимую информационную базу для расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны (чистого внутреннего продукта, индекса адаптированных чистых сбережений и др.), характеризующих связи между качеством окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом.

Однако, как было указано выше, по действующему законодательству Республики Беларусь минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) не могут быть включены в состав активов, так как исключительное право собственности на них принадлежит государству.

Предпосылкой отражения в балансе только активов, на которые имеется право собственности, является методологический принцип теории статического бухгалтерского учета, базирующейся на юридической концепции защиты прав кредиторов. Фундаментальная цель статического бухгалтерского учета – выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности, признается невозможным [2, с. 49].

В МСФО в основе определения актива принята динамическая теория бухгалтерского учета, в основу которой положен противоположный методологический принцип: в балансе «отражаются все применяемые активы независимо от права собственности на них, в том числе арендованные, используемые на правах владения и пользования» [5, с. 33]. Данная теория исходит из целей выявления финансовых результатов и эффективности текущей деятельности. Как подчеркивает Ж. Ришар, «динамическая теория в том, что касается актива выступает антиподом статической теории, так как не принимает во внимание такое понятие, как собственность (в части ее влияния на баланс)» [2, с. 76].

На наш взгляд, необходимость отражения минеральных ресурсов в бухгалтерском учете добывающих организаций с целью учета ресурсного капитала и его истощения, а также последующей интеграции указанной информации в СНС для достоверного определения показателя национального богатства и рас-

чета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, позволяет сделать вывод о целесообразности применения положений динамической концепции к отражению минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе активов организации.

Предлагаемая модель отражения и интерпретации природного капитала в финансовой отчетности

Для учета связи между показателями использования природных ресурсов и показателями деятельности предприятия предлагаем модель отражения и интерпретации природного капитала в финансовой отчетности, в соответствии с которой организуется учет всех используемых природных ресурсов с разделением на собственные и не собственные в двух оценках: по фактическим затратам на приобретение ресурса и по справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости).

Это позволяет представлять информацию о природном капитале для заинтересованных пользователей в двух аспектах: о стоимости привлечения природных ресурсов и об экономическом потенциале используемых природных ресурсов, что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа.

Учет стоимости привлечения природных ресурсов в деятельность субъектов хозяйствования предлагаем организовать следующим образом:

1. Затраты на приобретение земельных участков, прав на земельные участки, прав пользования недрами и запасами полезных ископаемых капитализировать по счету «Основные средства» или «Нематериальные активы» соответственно.

2. Переоценку указанных капитальных затрат осуществлять в связи с изменением стоимости денежной единицы с отнесением на счет «Добавочный капитал».

3. Амортизацию указанных капитальных затрат осуществлять в соответствии с законодательством и амортизационной политикой субъекта хозяйствования с отнесением на соответствующие счета затрат.

4. В аналитическом учете и раскрытии информации отражать ресурсы, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.).

Отражение в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала используемых природных ресурсов предлагаем осуществлять следующим образом:

1. Справедливую (текущую рыночную) стоимость ресурса отражать по дебету счета «Природные ресурсы» и кредиту счета «Природный капитал».

2. Переоценку текущей рыночной стоимости ресурса осуществлять в связи с изменением текущих рыночных цен и относить на счет «Природный капитал».

3. Истощение ресурсов (добыча полезных ископаемых) отражать с использованием счета «Истощение природных ресурсов».

4. В аналитическом учете и раскрытии информации отражать ресурсы, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.),

Используемые виды оценки природных ресурсов и их состав в зависимости от наличия права собственности отражают информационную потребность различных пользователей финансовой отчетности по интересующим их направлениям анализа.

ЛИТЕРАТУРА

1. Истощение природного капитала станет одной из самых острых проблем бизнеса в XXI веке [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pr-release.ru/cat/news/49647>. – Дата доступа: 20.03.2015.
2. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; пер. с фр. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
3. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета : учебник / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
4. Чая, В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В.Т. Чая, В.В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №1. – С. 1–23.
5. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М. : Бухгалт. учет, 2007. – 88 с.

УЧЕТНАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИМИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ В СООТВЕТСТВИИ С ПРИНЦИПАМИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

И.В. Замула, д-р экон. наук, проф.

Житомирский государственный технологический университет, Украина

В связи с признанием Украиной принципов устойчивого развития, одним из которых является уменьшение информационного разрыва и расширение доступа к информации в процессе принятия и реализации решений, необходимым является разработка инструментария по оценке экологически безопасного, устойчивого развития государства и его регионов.

Основными загрязнителями окружающей природной среды являются предприятия, поэтому экологические проблемы и темпы роста загрязнения окружающей среды требуют направления их деятельности на устранение и поиск инструментов эколого-экономического управления. Одной из составляющих системы управления предприятия является бухгалтерский учет. Основным объектом бухгалтерского учета, который влияет на ликвидность, кредитоспособность и финансовую устойчивость предприятия, а, следовательно, и на его инвестиционную привлекательность, являются обязательства. Что касается предприятий, которые используют природные ресурсы или внедряют инновации связанные с

минимизацией негативного воздействия на окружающую среду, то значительная сумма их обязательств является экологическими обязательствами.

Суммы экологических обязательств украинских субъектов хозяйствования в современных условиях становятся значительными и в 2012 г. достигли 5,4 % от суммы чистой прибыли от деятельности всех предприятий Украины. Тенденция суммы фактически уплаченных экологических платежей предприятиями Украины за загрязнение окружающей природной среды является устойчиво и стремительно растущей. В среднем за период 2000-2012 гг. сумма экологических платежей ежегодно увеличивалась в два раза и в 2012 году достигла значения 1951,1 млн. грн., что в 23 раза больше, чем в 2000 году [3]. Указанные тенденции обуславливают необходимость разработки инструментов для управления ими.

Отдельные аспекты существующих положений бухгалтерского учета экологических обязательств остаются дискуссионными или требуют дополнительных исследований. В частности это касается разработки классификации экологических обязательств субъектов хозяйствования с целью построения их бухгалтерского учета для управления ими с учетом необходимости оптимизации их состава и суммы; получения конкурентных преимуществ на внешнем и внутреннем рынках, а также привлечения дополнительных инвестиций, в т.ч. иностранных, путем раскрытия информации об экологических обязательствах в отчетности предприятия.

Считаем, что под экологическими обязательствами следует понимать обязательства, возникающие в результате осуществления деятельности субъектов хозяйствования, которые влияют на состояние окружающей природной среды, и при несоблюдении норм экологического законодательства влечет за собой компенсацию ущерба, выплату штрафов.

Исходя из сущности и с учетом классификации обязательств, предусмотренной П(С)БУ 11 «Обязательства» [2], предложена классификация экологических обязательств субъекта хозяйствования с целью их бухгалтерского отражения (рисунок 1).

Экологические обязательства разделены на реальные и потенциальные. Реальные экологические обязательства – это обязательства, возникающие на основании договорных или законодательных отношений, сумму которых можно точно оценить, и которые могут быть включены в бухгалтерскую отчетность предприятия.

В зависимости от срока погашения реальные экологические обязательства делятся на текущие и долгосрочные. Согласно НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [1] обязательства классифицируются как текущие, если они будут погашены в течение операционного цикла предприятия или должны быть погашены в течение двенадцати месяцев с даты баланса. Текущие экологические обязательства разделены на группы – обязательства, возникающие: 1) при использовании природных ресурсов; 2) при компенсации ущерба, штрафов; 3) при устранении негативных воздействий на окружающую среду, – и соответствующие подгруппы с целью определения разрезов информации для составления внутренней и внешней отчетности предприятия.

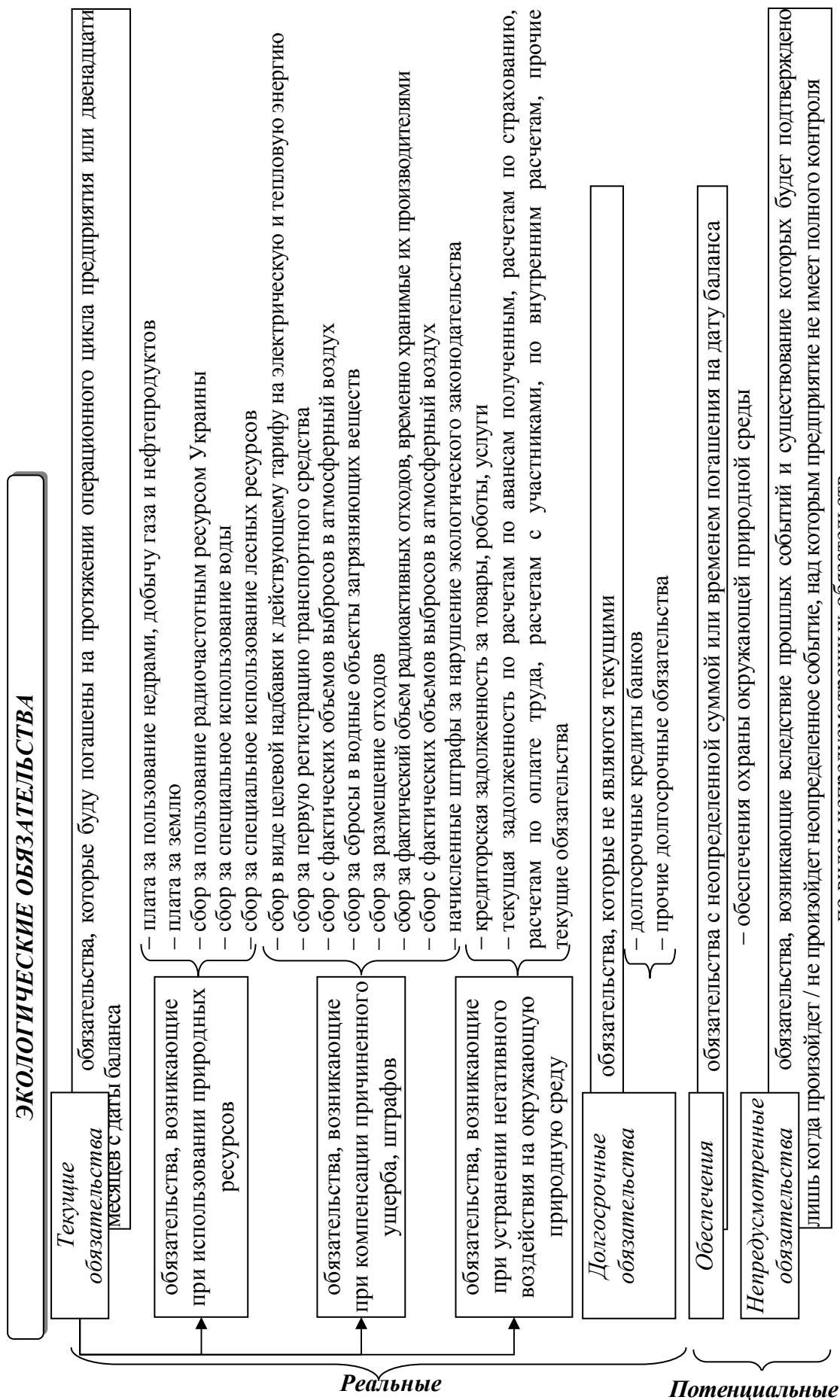


Рисунок 1 – Классификация экологических обязательств [авторская разработка]

Первая и вторая из выделенных групп, включают экологические налоги, предусмотренные законодательством страны. Что касается третьей группы обязательств, они возникают на основании договора с контрагентами по устранению негативных последствий влияния деятельности предприятия на окружающую природную среду, а также могут включать и другие обязательства при условии устранения последствий загрязнения собственными силами предприятия.

Долгосрочные экологические обязательства включают все обязательства, которые не являются текущими, и касаются экологической деятельности предприятия.

Потенциальными являются обязательства, возникающие на основании того, что предприятие в будущем будет вынуждено осуществлять природоохранные мероприятия из-за загрязнения осуществленного сегодня, а также в результате возникновения чрезвычайных ситуаций, которые будут влиять на окружающую среду. В составе потенциальных экологических обязательств выделены обеспечения, поскольку они должны быть обеспечены определенным резервом выплат, и условные обязательства, возникающие преимущественно в результате чрезвычайных ситуаций вызванных предприятием, для устранения которых требуется срочное привлечение значительных сумм активов.

Предложенная классификация экологических обязательств является основой для построения их бухгалтерского учета, что позволит удовлетворять информационные запросы управленческого персонала предприятия и внешних по отношению к предприятию пользователей информации о его экологической деятельности. При управлении экологическими обязательствами с целью улучшения показателей финансового состояния предприятия уменьшать целесообразно только первую и вторую группы реальных текущих обязательств за счет уменьшения негативного воздействия деятельности предприятия на окружающую природную среду. Обязательства по другим классификационным группам в определенной степени свидетельствуют об объеме мероприятий, внедряемых предприятием с целью достижения экологичности своей деятельности. Раскрытие информации о таких обязательствах в отчетности предприятия характеризуют его как экологически сознательного субъекта, что является положительным фактором для получения конкурентных преимуществ на внутреннем и внешнем рынках, а также привлечение иностранных инвестиций.

ЛИТЕРАТУРА

1. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : затв. наказом М-ва фінансів України від 31.01.2000 № 20 . – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
3. Довкілля України [Електронний ресурс] : статистичний збірник. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/07/Arch_dov_zb.htm.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО И СОЦИАЛЬНОГО УЧЕТА

*Т.В. Захарова, канд. экон. наук, доц.; С.В. Камысовская, канд. экон. наук, доц.
ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», Россия*

Стержнем реализации концепции устойчивого развития является широкое внедрение корпоративной социальной отчетности. Формирование информационной базы КСО, по мнению целого ряда исследователей, может взять на себя расширенная за счет социального учета система традиционного бухгалтерского финансового учета [1, 2].

Корпоративная социальная отчетность является нефинансовой отчетностью предприятия, но все виды деятельности хозяйствующего субъекта сопряжены с затратами и выгодами, которые находят отражение в информационной среде финансового бухгалтерского учета.

Внедрение отчета о корпоративной социальной ответственности в практику российских компаний сопряжено не только с изменением подходов к руководству компанией, ориентированных на стратегические цели, и заложенных в международных стандартах социальной ответственности. Компаниям кроме этого потребуются специальные механизмы управления социальной ответственностью и соответствующей системой и процедурой сбора, документирования, передачи, анализа, отбора и консолидации данных, подлежащих включению в социальный отчет. Эта работа может быть выполнена в несколько этапов, основные из которых представлены на рисунке 1.

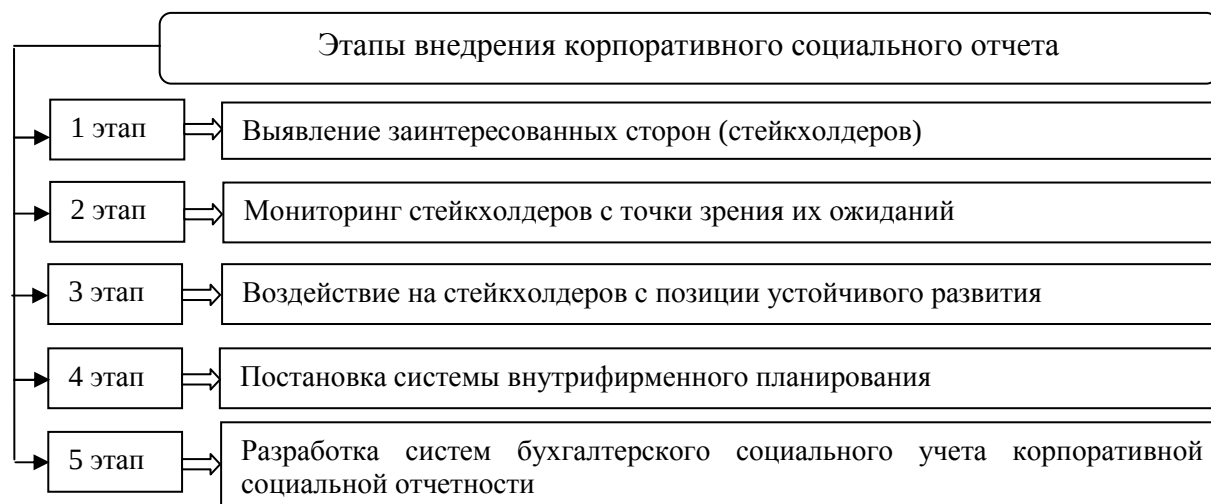


Рисунок 1 – Этапы внедрения КСО в практику российских компаний

Остановимся в настоящем исследовании подробнее на пятом этапе, то есть на методическом и инструментальном обеспечении КСО в информационной среде бухгалтерского финансового учета.

В существующей на текущий момент российской практике мы имеем у подавляющего числа компаний, внедряющих у себя КСО, приравнивание социального учета к экологическому, что далеко не отражает весь спектр деятельности социально-ответственной компании.

В социальный учет, по нашему мнению, могут войти следующие составляющие (рисунок 2).

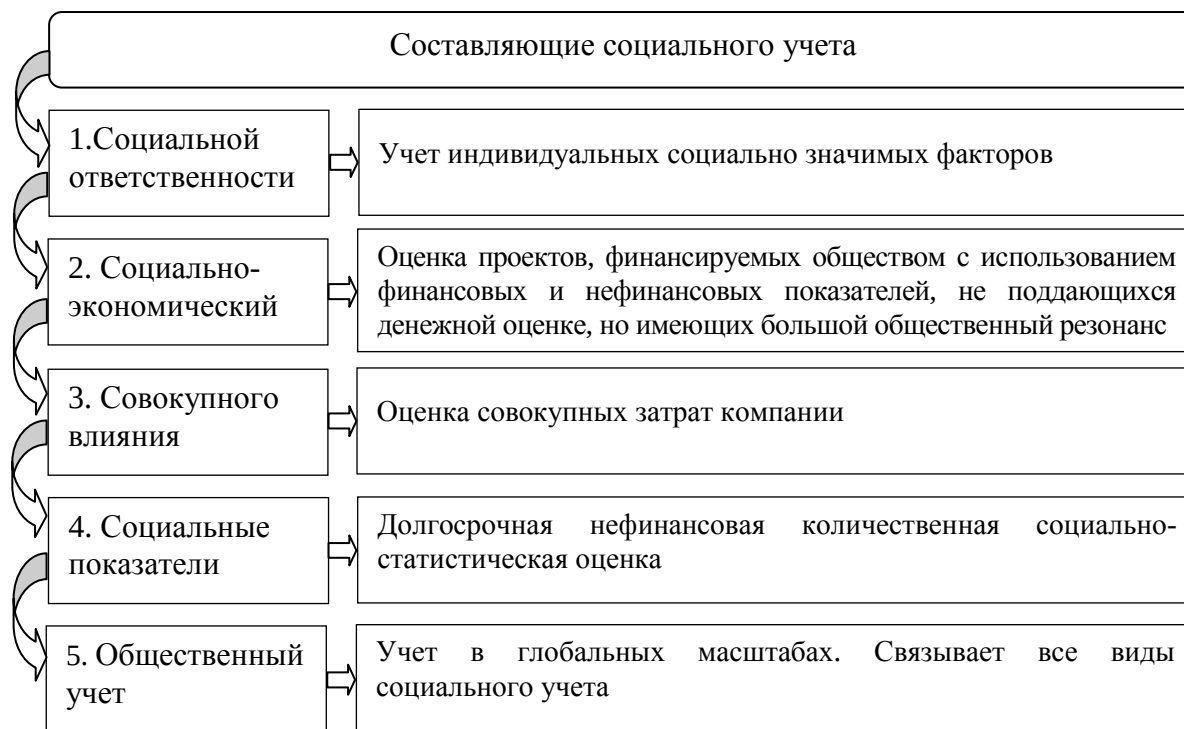


Рисунок 2 – Составляющие российского социального учета

Все чаще в практике российских предприятий используется возможность отражения в финансовом учете фактов хозяйственной жизни, связанных с социальной активностью и подлежащих денежной оценке, что будет способствовать интеграции социального учета в финансовый, и позволит расширить традиционные границы финансовой отчетности в интересах разных групп пользователей.

Изменение системы финансового учета и встраивание в нее составляющих социального учета связано с потребностью расширения состава показателей социальной отчетности в интересах стейкхолдеров. Присутствуют и определенные различия и в целях финансового и социального учета и отчетности, как информационных систем (таблица 1).

Значительно шире и нормативно-правовая и методическая база социального учета. Помимо регуляторов, совпадающих с бухгалтерским учетом, сюда входят международные стандарты корпоративной социальной отчетности (GRI(3, 4), ISO 26000, SA8000, AA1000APS, GRI OHSAS 18001, ISO 14001 и др.), частные рекомендации (экспертов, консультантов, аудиторов), имеющиеся практические результаты в области социально-ответственного ведения бизнеса российских и международных компаний.

Таблица 1 – Характеристика целей финансового, социального учета и КСО

Финансовый учет	Социальный учет
Цели учета	
1. Формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах. 2. Обеспечение контроля за наличием и движением имущества. 3. Предотвращение нарушений в хозяйственно-финансовой деятельности. 4. Выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.	1. Формирование полной и достоверной информации о результатах выполнения социальной политики компании
Цели отчетности	
1. Обеспечение полезными данными реальных и потенциальных инвесторов, кредиторов и др. заинтересованных лиц	1. Декларирование следования принципам устойчивого развития. 2. Привлечение новых инвестиций. 3. Лоббирование корпоративных интересов. 4. Улучшение взаимопонимания с местными сообществами и региональными властями

Источник: [4].

Принимаемая компанией совокупность показателей социального учета и отчетности определяется согласно тому международному стандарту, которому компания готова следовать, формируя свою корпоративную социальную отчетность. Но в любом случае эта система включает:

- учет непосредственно социальной ответственности (учет факторов, имеющих социальную значимость);
- учет совокупного влияния (учет и оценка совокупных затрат);
- социально-экономический учет (оценка финансируемых проектов с использованием финансовых и нефинансовых показателей);
- учет социальных показателей (количественная социально-статистическая оценка);
- общественный учет (попытки построить учет в глобальных масштабах для транснациональных корпораций), который связывает все виды социального учета.

Важнейший принцип социального учета и КСО – социальные приоритеты, определенные в принятой социальной политике компании.

Социально-ориентированная деятельность компании далеко не всегда имеет свое зримое выражение в денежной оценке. Например, гораздо важнее для общественности такие показатели, как социально значимые объекты, построенные компанией в регионе пребывания, чем информация о том, во сколько это строительство ей обошлось.

Поэтому, исходя из ожиданий стейкхолдеров, и в соответствии с методической базой, измерения в социальном учете и отчетности могут представлять собой как натуральные, так и денежные величины.

Немаловажно и то, что внутренних и внешних пользователей социальных отчетов интересует совокупное влияние всех подразделений компании на соци-

альную составляющую самой компании и регионов ее пребывания. Именно поэтому КСО представляется только в консолидированном виде, а периодичность ее определяется социальной стратегией компании и не соответствует рамкам бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский финансовый учет основан на консерватизме отражения хозяйственной деятельности предприятия, в свою очередь, социальный учет (при соблюдении требования качества отчетности) предполагает постоянное совершенствование методов отражения социально-ориентированной деятельности. Если ведение бухгалтерского учета носит динамический характер отражения хозяйственной деятельности предприятия, то социальный учет согласно стандартам КСО отражает в своей отчетности только результативные показатели в период завершения той или иной социальной программы и имеет имиджевый характер [4].

ЛИТЕРАТУРА

1. Алигаджиева, Е.М. Характеристика и взаимосвязи социального учета в системе видов учета / Е.М. Алигаджиева // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 5 (113). – С. 20–25.
2. Borkowski S.C., Welsh M.J., Wentzel K. Johnson & Johnson: a model for sustainability reporting / S.C. Borkowski, M.J. Welsh, K. Wentzel // Strategic Finance. – 2010. – September. – P. 29–37.
3. Гусева Т.В., Дайман С.Ю., Панова Ю.А. Отчетность в области устойчивого развития: возможности, открывающиеся перед малыми и средними предприятиями / Т.В. Гусева, С.Ю. Дайман, Ю.А. Панова. – Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – №1. – С. 19–29.
4. Захарова, Т.В. Институциональные аспекты формирования социальной отчетности: российский и международный подход / Т.В. Захарова, С.В. Камысовская // Вестн. Ин-та дружбы народов Кавказа «Теория экономики и управления народным хозяйством» – Экономические науки. – 2011. – № 4 (20). – С. 84-92
5. Корпоративная социальная ответственность и отчетность в России: взгляд вперед [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.soc-garant.ru>.

ОБОСНОВАНИЕ ОСНОВНЫХ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ПО НАЧИСЛЕНИЮ АМОРТИЗАЦИИ В НЕФТЕГАЗО- И ГОРНОДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

О.С. Метла

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

На предприятиях нефтегазо- и горнодобывающего комплекса особое место занимает вопрос установления оптимальной величины амортизационных отчислений, которую необходимо переносить на стоимость добываемых минеральных ресурсов. От правильного определения сумм амортизации зависят финансовые показатели организации, как за отчетный период, так и планируемые в будущем.

Начисление амортизационных отчислений по активам, связанным с разведкой и оценкой, начинается с момента начала промышленной разработки месторождения, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Применительно к нефтегазо- и горнодобывающей деятельности используются два способа расчета амортизации: линейный метод и метод списания по единице продукции [1].

Применение добывающими организациями разных учетных политик в отношении способов начисления амортизации влечет за собой, во-первых, несопоставимость данных финансовой отчетности, во-вторых, возможность манипулирования показателями прибыли.

По мнению некоторых экономистов, применение линейного метода начисления амортизации для активов по разведке и оценке предпочтительно в связи с простотой его применения, а также в случае относительно стабильного уровня добычи минеральных ресурсов. Однако, в большинстве случаев, объем добычи минеральных ресурсов постоянно меняется, и применение линейного метода не дает соотношения доходов с расходами.

Метод расчета амортизации по единице продукции, наоборот, более точно отражает ситуацию соотношения капитализированных затрат с объемом добычи минеральных ресурсов.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» метод начисления амортизации должен отражать график отдачи экономической ценности актива организации [2], что также является плюсом применения метода расчета по единице продукции.

Нормы бухгалтерского учета США и Великобритании также требуют применения метода списания по единицы продукции при амортизации капитализированных затрат, связанных с приобретением на участок недр, а также со скважинами, оборудованием и сооружениями [3, с. 183].

На основании вышесказанного в бухгалтерском учете организаций добывающей промышленности, по мнению автора, целесообразно использовать метод начисления амортизации по единице продукции.

Базовая формула, применяемая для начисления амортизации методом расчета по единице продукции имеет следующий вид:

$$\frac{\text{Балансовая стоимость основных средств на конец отчетного периода} - \text{Оценочные запасы на начало периода}}{\text{Добыча за отчетный период}} \quad (1)$$

Следует отметить, что в настоящее время при использовании метода начисления амортизации по единице продукции нет однозначного мнения по поводу того, какие запасы минеральных ресурсов брать в расчет.

Так, согласно GAAP США затраты на месторождения с доказанными запасами, а также на скважины и оборудование амортизируются пропорционально извлечению запасов, с которыми они связаны. Расходы на приобретение лицензии на участки с доказанными запасами – это затраты, понесенные в связи с при-

обретением прав на разработку минеральных запасов и капитализированные в центре затрат. Таким образом, данные затраты относятся ко всем доказанным запасам, которые будут добыты данным центром затрат. Соответственно, капитализированные затраты на приобретение участков недр с доказанными запасами должны быть амортизированы вместе со всеми доказанными запасами.

Доказанные запасы включают и те углеводороды, которые можно извлекать из существующих скважин и с помощью действующего оборудования, и те, которые можно добывать только после бурения новых скважин и установки дополнительного оборудования. Доказанные разработанные запасы - это часть доказанных запасов, которую, по оценкам, добудут в будущем из существующих скважин с помощью установленного оборудования. В США при начислении амортизации по методу результативных затрат устанавливают связь между капитализированными затратами и соответствующими им запасами. Таким образом, капитализированные затраты на скважины, соответствующие сооружения и оборудование подлежат амортизации на основании доказанных разработанных запасов. Доказанные неразработанные запасы не используют на эти цели, так как они будут добыты только после осуществления дополнительных затрат на освоение месторождения. Эти доказанные неразработанные запасы не связаны с затратами на существующие скважины и работающее оборудование.

При применении метода результативных затрат в Великобритании капитализируемые затраты включают все расходы, амортизируемые в США. Кроме того, в эту категорию могут входить капитализированные затраты на геолого-геофизические исследования, безрезультатные оценочные работы и иные расходы на сухие скважины, относящиеся к разведочно-эксплуатационным. В отличие от принятого в США метода результативных затрат, британский учет требует, чтобы и капитализированные затраты, связанные с приобретением прав на участки недр с доказанными запасами, и расходы на скважины, оборудование и сооружения списывались на промышленные запасы. Если предположить, что участок недр полностью не освоен, то поскольку в объем запасов включают и категорию неразработанных, для добычи которых затраты еще не понесены в полном объеме, в Великобритании метод результативных затрат предписывает вносить в расчет амортизации дополнительные корректировки.

В Великобритании при начислении амортизации методом списания единицы продукции затратами являются расходы, понесенные в период расчета, и оценочные затраты на будущую разработку всех видов запасов, включаемых в расчет. Таким образом, затраты представляют собой чистую балансовую стоимость капитализированных затрат, осуществленных за период начисления амортизации, плюс те ожидаемые будущие затраты на разработку месторождения, которые должны быть указаны в постоянных ценах текущего года [3, с. 183–84].

Таким образом, существует две основные точки зрения по вопросу выбора ресурсной базы для расчета амортизации активов по разведке и оценки:

- 1) использование только доказанных разработанных запасов;
- 2) использование доказанных разработанных и неразработанных запасов.

Комитет по МСФО на данный момент не содержит рекомендаций по поводу применения того или иного подхода при выборе ресурсной базы для расчета амортизации.

На наш взгляд, наиболее приемлемым для расчета амортизации активов, по разведке и оценке, будет подход на основе доказанных разрабатываемых запасов с целью обеспечения соответствия потребления экономических выгод от использования активов и связанных с ними затрат.

Как было указано выше, капитальные затраты по разведке и оценке минеральных ресурсов после установления коммерческой целесообразности добычи реклассифицируются в состав либо объектов основных средств, либо нематериальных активов.

В этой связи, существует необходимость отдельного отражения в учете амортизации по активам разведки и оценки. Так, по нашему мнению, целесообразно открыть отдельный субсчет «Амортизация активов по разведке и оценке» к счетам 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Таким образом, по результатам проведенного исследования при начислении амортизации в нефтегазо- и горнодобывающей промышленности по активам разведки и оценки, по мнению автора, целесообразно использовать метод начисления амортизации по единице продукции. При этом, в качестве ресурсной базы для расчета амортизации активов по разведке и оценки следует применять доказанные разрабатываемые запасы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Чая, В.Т., Понкратова В.В. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В.Т. Чая, В.В. Понкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010.– №1.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства».
3. Райт, Ш.Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш.Д. Райт, Р. Галлан. – М. : Олимп-бизнес, 2007.

ПРИНЦИПЫ «ЗЕЛеной» ЭКОНОМИКИ В СИСТЕМЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ЛЕСНОГО ХОЗЯЙСТВА

*А.В. Неверов, д-р экон. наук, проф.; Н.А. Лукашук, канд. экон. наук
УО «Белорусский государственный технологический университет», Беларусь*

Теория «зеленой» экономики исходит из:

- возрастающей ограниченности пространства и возрастающей ограниченности природных (экологических) ресурсов;
- необходимости формирования «зеленых» потребностей;
- взаимозависимости и взаимообусловленности всего живого и неживого на земле и формирования на этой основе интересов устойчивого развития.

Триада устойчивого развития (экономическая эффективность, социальная справедливость, экологическая безопасность), определяет ведущую институциональную роль экологического императива как носителя ценности незаменимых ресурсов жизнедеятельности общества и нового поведения человека.

В прикладном аспекте «зеленая» экономика – это ресурсо- и энергоэффективная экономика, в которой рост доходов и занятости обеспечивается государственными и частными инвестициями, уменьшающими вредные выбросы, повышающими эффективность использования энергии и ресурсов и предотвращающими сокращение биоразнообразия и ухудшение качества экосистемных услуг.

«Зеленая» экономика охватывает те виды хозяйственной деятельности, развитие которых способствует наряду с модернизацией и повышением эффективности производства, сохранение и улучшение среды обитания человека, включая снижение техногенных выбросов, в том числе парниковых газов [1].

Выделяется четыре «типа» развития «зеленой» экономики:

- чистый, характеризующийся высоким уровнем инновационного и технологического развития, исключая отрицательное (негативное) воздействие на окружающую среду и обеспечивающий приращение всех видов (физического, человеческого, природного) капиталов;
- смешанный, характеризующийся невысоким уровнем инновационного развития, снижающий свое негативное воздействие на окружающую среду и обеспечивающий приращение (сохранение) всех видов капиталов;
- фрагментарный (эпизодический), выражающий отдельные системно маловыраженные экологоориентированные аспекты развития, обеспечивающий сохранение (приращение) природного капитала;
- натуральный, характеризующийся низкотехнологичным развитием, в котором доминирует природный капитал как главный фактор (источник) экономического роста, и слабо представлены структуры негативного воздействия на окружающую среду.

«Зеленая» экономика определяет свою ведущую категорию – природный капитал, так как все типы «зеленой» экономики объединяются единым процессом – положительной динамикой природного капитала и благосостояния народа.

«Зеленая» экономика, исходя из своей ипостаси, изначально предусматривает одновременное обеспечение решения приоритетных социально-экономических и экологических проблем на основе принципа социальной справедливости и принципов устойчивого развития.

В контексте реализации интересов «зеленой» экономики социально-экономические проекты должны предусматривать решение экологических проблем, а экологические проекты – обеспечивать позитивный социально-экономический эффект.

Формирование и развитие «зеленой» экономики Беларуси имеет свою специфику, ориентируясь на воспроизводство экологического (зеленого) капитала как важного структурного элемента национального богатства страны и систему социальной справедливости, адекватную интересам устойчивого развития.

Мотивация социально-ориентированного инновационного развития с помощью институциональных механизмов и рыночных инструментов, одновременно создает необходимые условия и предпосылки для эффективного использования экосистемной продукции и экосистемных услуг, не нарушая естественный ход воспроизводства природного капитала. Вместе с тем, необходимо усилить влияние природного капитала на структурные преобразования национальной экономики в аспекте ее постиндустриального развития и действия социальных механизмов (инструментов) устойчивого природопользования. Преимущество современной белорусской экономики в «зеленом измерении» состоит в том, что она далека от «пределов экономического роста» и «экологического перегрева», а также находится на достойном уровне в отношении реализации принципов социальной справедливости и социальной защиты населения.

Путь к зеленой экономике развитыми странами сегодня осуществляется, главным образом, на основе инновационного развития, экологических ограничений и экологической культуры, но, к сожалению, без существенных изменений ценностных ориентиров экономического роста. Переход к зеленой экономике весьма актуален и продуктивен для Республики Беларусь, особенно в сочетании с вектором инновационного и социально ориентированного развития, обеспечивающего устойчивое воспроизводство природного и человеческого капитала.

Как признано на Конференции «Рио+20» необходимы более радикальные политические меры, которые бы затрагивали и социальные устои общества, его экономические отношения к Природе и истинным человеческим ценностям. Политика зеленой экономики – это новая политика устойчивого развития, политика системообразующего характера, когда экономические цели реально трансформируются в эколого-экономические цели, а экологический императив являет собой национальную ценность народа.

Основной упор в развитии зеленой экономики применительно к условиям Республики Беларусь необходимо осуществлять на устойчивое воспроизводство экологического капитала как определяющего индикатора эффективности ее развития. Состояние (динамика) экологического капитала страны концентрирует в себе баланс экономических и экологических интересов развития «зеленой» экономики, ее настоящие и будущие возможности в удовлетворении разнообразных человеческих потребностей. Отсюда весьма актуализируется проблема его оценки в системе эколого-экономического учета, формируемого в стране.

Общие положения зеленой экономики необходимо адаптировать к собственным интересам страны с учетом минимизации потребления природного капитала, его приумножения на основе разумной капитализации природной ренты и получения выгод от мирового сообщества.

Инструмент капитализации потребляемой части природного капитала – наиболее существенная проблема в становлении «зеленой» экономики на основе базового принципа – принципа декарпинга – принципа «изоляции» экономического роста от окружающей природной среды, или в другой редакции – принципа согласования интересов устойчивого экономического роста и эффективного потребления (воспроизводства) природного капитала.

Однако, по-нашему мнению, наиболее важный принцип, нежели принцип декаплинга (который модифицирует близкие по сути выдвинутые ранее условия устойчивого природопользования) – это принцип «должника». Человек и в физическом и в этическом плане должен Природе. Это принцип нормативного, культурологического плана, без реализации которого развитие зеленой экономики не состоится.

Становление зеленой экономики – это процесс не бюрократический, но институциональный. Каждая страна вправе выбирать свой путь, но он не может быть далек от дороги «зеленого развития». Надо проявить дальновидность в отношении «зеленого» развития, как с позиции экономического выигрыша, так и долгосрочного политического имиджа страны. Недопустим механистический подход к истолкованию сущности «зеленой» экономики, опираясь лишь на техническую базу ее развития. Определяющую роль в реализации ее принципов принадлежит субъектам хозяйствования и новой концепции их функционирования – концепции «устойчивой компании», в которой нормативной (институциональной) экономике принадлежит ведущая роль.

В качестве основных направлений развития «зеленой» экономики в Республике Беларусь можно выделить следующие: рост доходов и занятости населения; снижение экологоемкости (природоемкости) производства; снижение энергоемкости производства; предотвращение утрат экосистемных услуг; устойчивое развитие ООПТ и связанных с ним регионов.

Итак, зеленая экономика – это экономика повышения благосостояния людей, социальной справедливости, сокращения экологических рисков и устойчивого воспроизводства природного капитала на основе усиления системы государственного регулирования и формирования ценностей устойчивого развития.

Зеленая экономика как интегральный инструмент устойчивого развития увязывает между собой три системообразующих критериев развития: экономический (рост экономической эффективности), социальный (достижение социальной справедливости), экологический (обеспечение экологической безопасности).

Исходя из содержания и принципов «зеленой» экономики, для лесного хозяйства наиболее актуальны следующие ее направления [2]:

- природный капитал лесного хозяйства и его экосистемные услуги;
- цена на конечную продукцию лесного комплекса и лесопользования;
- доходы, в т.ч. работников лесного хозяйства;
- экологические риски (климатические изменения, сохранение биоразнообразия и устойчивости лесных экосистем).

ЛИТЕРАТУРА

1. Innovation Policy for Green Technologies. Guide for Policymakers in the Transition Economies of Europe and Central Asia / United Nations Economic Commission for Europe. – New York and Geneva, 2013. – 144 p.
2. Лесное управление / Неверов А.В. [и др.] ; под общ. ред. А.В. Неверова. – Минск : Пачатковая шк., 2014. – 400 с.

МОДЕРНИЗАЦИЯ ЭКОНОМИКИ СТАРОПРОМЫШЛЕННЫХ РЕГИОНОВ РОССИИ

*К.В. Павлов, д-р экон. наук, проф.,
заслуженный деятель науки Удмуртской Республики
НОУ ВПО «Камский институт гуманитарных
и инженерных технологий», Россия*

Экономическая система старопромышленных регионов является важной составной частью экономики Российской Федерации, также как и экономики ряда других государств на постсоветском пространстве (например, Донецкая, Днепропетровская и Харьковская области Украины). Происхождение и генезис хозяйственной системы в различных старопромышленных регионах, как правило, существенно отличаются друг от друга, что в значительной мере объясняется особенностями природно-климатических условий развития территориальной экономики, спецификой ресурсного потенциала каждого региона, его географическим расположением и рядом других факторов. Так, регионы Урала в последнее время характеризуются истощением ресурсной базы по некоторым видам полезных ископаемых. В этой связи актуальность и необходимость осуществления модернизации и структурной перестройки экономики уральских старопромышленных регионов (т.е. создания условий и формирования хозяйственно-управленческих механизмов перехода в этих регионах от экономики сырьевого типа к высокотехнологичной экономике) существенно выше, чем в малоосвоенных регионах (например, на севере Сибири).

В Белгородской области – другом старопромышленном регионе России, наоборот, по-прежнему в больших объемах продолжается добыча и переработка некоторых полезных ископаемых. Большим резервом модернизации экономики и в Белгородской области, и в Удмуртской Республике, наряду с отраслями промышленности является также развитие интенсивного сельского хозяйства. В Мурманской и Архангельской областях в связи с эффективным функционированием морских портов, как и раньше, большое значение имеет торгово-транспортная составляющая процесса модернизации территориальной экономики.

Таким образом, как в теоретическом, так и в практическом аспекте большое значение имеет не только необходимость классификации старопромышленных регионов России, но и определение направлений, форм и методов осуществления модернизации и структурной перестройки в такого рода регионах на основе учета социально-экономических особенностей их функционирования и развития. Однако все же можно констатировать, что актуальность осуществления процесса модернизации в старопромышленных регионах в целом все же существенно выше, чем в сравнительно малоосвоенных регионах в связи с тем, что уровень истощенности природно-ресурсной базы в последних значительно ниже. Учитывая важное значение, которое имеет группа старопромышленных регионов в развитии экономики России и ряда других государств на постсоветском пространстве, целесообразно осуществить выделение экономики старопромыш-

ленных регионов в качестве отдельного научного направления в регионалистике. Это будет способствовать усилению интенсификации научных исследований по проблемам эффективного функционирования и развития социально-экономической и экологической системы старопромышленных регионов как перспективной области исследований в региональной экономике и экологии.

В последнее время все больше внимания уделяется вопросам формирования в России инновационной экономики, что совершенно справедливо, т.к. это позволит уменьшить зависимость уровня и темпов социально-экономического развития страны от получаемых доходов вследствие экспорта сырьевых ресурсов [3]. Важно также и то, что в результате этого улучшится имидж России, которую пока еще нередко отождествляют с сырьевым придатком капиталистического мира. Таким образом, в целом мировой опыт действительно свидетельствует о том, что рост инвестиций в инновационные сферы экономики способствует ускоренному развитию народнохозяйственного комплекса страны и повышению среднего уровня жизни.

Однако это только в целом, а в каждом конкретном случае вложение инвестиций в инновационные сектора далеко не всегда способствует росту прибыли и доходов – так, в фундаментальной науке известно немало случаев, когда вложение средств не только не окупалось, но и приводило к негативным результатам. Кстати, руководство России в последнее время нередко критикует различные ведомства и организации в связи с тем, что существенные инвестиции в создание нанотехнологий пока еще не дают ожидаемого результата. В этой связи совершенно справедлива постановка вопроса о том, насколько эффективны те или иные инвестиции и инновации.

Однако, на наш взгляд, в современных условиях этого не достаточно и кроме осуществления социально-экономической оценки эффективности инвестиций и инноваций необходимо осуществлять оценку последствий внедрения инвестиций и инноваций с точки зрения их влияния на усиление процессов интенсификации общественного воспроизводства. В этой связи нами предлагается выделять инвестиции и инновации интенсивного или экстенсивного типов в зависимости от того, способствуют ли результаты их внедрения соответственно интенсификации или, наоборот, процессу экстенсификации. Важно также в общей структуре инвестиций и инноваций выделять удельный вес, долю каждой из этих двух групп. Целесообразность осуществления такого рода классификации инвестиций и инноваций во многом объясняется тем обстоятельством, что в последнее время существенно возросла актуальность использования интенсивных методов хозяйствования [2]. Прежде всего, это связано с демографическим кризисом последних лет. В этой связи осуществление мероприятий трудосберегающего направления интенсификации представляется весьма своевременным и эффективным.

В других странах могут быть актуальными и иные направления интенсификации. Так, например, в среднеазиатских странах СНГ – Узбекистане, Туркмении, Таджикистане, Киргизии исключительно важным являются водосберегающее направление интенсификации общественного производства. В Японии,

где сравнительно немного крупных месторождений природных ресурсов, весьма актуально материалосберегающее направление интенсификации, здесь же в связи с крайне ограниченным характером земельных ресурсов большое значение имеет также землесберегающее направление интенсификации. В большинстве стран мира весьма актуально энерго- и фондосберегающее направления.

Более того, даже в разных регионах одной и той же страны актуальными могут быть разные направления интенсификации: на Дальнем Востоке и на Севере России большое значение по-прежнему (т.е. как и во времена социалистической экономики) имеет трудосберегающее направление, в старопромышленных регионах Урала - в Свердловской области, Удмуртской Республике, Челябинской области – крайне актуально фондосберегающее направление интенсификации. В Белгородской области, где на высоком уровне развиты металлургическая и горнодобывающая отрасли промышленности очень эффективно осуществление мероприятий материалосберегающего направления. Таким образом, кроме выделения двух групп инвестиций и инноваций, способствующих интенсификации или экстенсификации, в первой группе целесообразно выделить несколько подгрупп, соответствующих разным направлениям интенсификации – трудо -, фондо-, материалосберегающему и т.д. в соответствии с региональной, отраслевой и структурной спецификой экономики той или иной страны. Напомним, что говоря о процессах экстенсификации и интенсификации, имеются в виду два принципиально различающихся способа достижения производственной цели. При одном происходит количественное увеличение использования ресурса, при втором на единицу выпуска продукции при решении производственной задачи экономится ресурс. Целесообразно определять поэтому интенсификацию производства как реализацию мероприятий, имеющих своим результатом экономии стоимости совокупности применяемых ресурсов. Ресурсосберегающим направлением интенсификации производства является реализация мероприятий, в результате которых экономится ресурс, например, живой труд. Таким образом, предложенный подход понимания процесса интенсификации позволяет говорить и об интенсификации производства, и об интенсификации использования отдельных факторов производства, не отождествляя эти понятия [1].

Таким образом, если существующую функциональную зависимость между экономическим результатом (обозначим его $\mathcal{E}$) от использования какого-либо ресурса (обозначим P) представить в виде $\mathcal{E} = f(P)$, то в случае экстенсивного использования ресурса его увеличение приведет к пропорциональному росту экономического эффекта, тогда как при интенсивном использовании ресурса его увеличение приведет к большему росту эффекта. Иначе говоря, если имеем два значения ресурса P_1 и P_2 , причем $P_2 = n \times P_1$ (n – коэффициент пропорциональности), то в случае экстенсивного использования ресурса $\mathcal{E}_2 = n \times \mathcal{E}_1$, а в случае интенсивного использования $\mathcal{E}_2 > n \times \mathcal{E}_1$. Как можно видеть, интенсивное использование ресурса (труда, фондов, материалов, воды и пр.) обусловлено ростом ресурсоотдачи (производительности труда, фондоотдачи, материалоотдачи и т.д.), правда в вышеозначенной функциональной зависимости следует учитывать также временной лаг.

ЛИТЕРАТУРА

1. Андреев, В.А. Интенсификация общественного производства в свете институциональной теории / В.А. Андреев, К.В. Павлов // Общество и экономика. – 2006. – №6. – С. 152–162.
2. Александров, Г.А. Курсом интенсификации / Г.А. Александров. – М. : Экономика, 1998. – 158 с.
3. Павлов, К.В. Интенсификация экономики в условиях неопределенности рыночной среды / К.В. Павлов. – М. : Магистр, 2007. – 271 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЕТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ

И.Н. Попова, канд. экон. наук

*ФГАОУ ВПО «Санкт-Петербургский национальный исследовательский
университет информационных технологий, механики и оптики»*

Институт международного бизнеса и права, Россия;

Т.О. Терентьева, канд. экон. наук., доц.

ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный университет», Россия

Несмотря на обилие информации в современном мире интерес к ней не снижается, скорее, растут потребности в конкретной и достоверной информации. Отсюда появляются новые требования к учету, так как именно он служит источником данных. Как справедливо отмечал Я.В. Соколов, бухгалтерский учет – это микростатистика [1, с. 189]. И часто прибавлял, а статистика – это макроучет. Поэтому в контексте развития экономики речь пойдет о статистическом учете.

Практическая статистика в России имеет длительную, богатую историю. Отдельные отраслевые статистики применяют годами отработанные показатели и методики их расчета. В то же время активное развитие общества и технологий формируют новые отраслевые направления сбора информации, и как следствие, новые методики, показатели и системы показателей, характеризующие процессы этих новых областей развития.

Одной из таких новых областей является сфера инноваций. Организация системы статистического учета в сфере инноваций одна из примет времени. Данное направление начало развиваться в середине прошлого века, прежде всего, с целью разработки показателей науки и технологий, оценки научных исследований и разработок. В настоящее время международная статистика инноваций руководствуется Методическими принципами статистического измерения инновационной деятельности (Руководство Осло) в последней редакции 2005 года. Федеральная служба государственной статистики России (Росстат) проводит большую работу по совершенствованию системы статистического учета в сфере инноваций. В прошедшем 2014 году впервые были сформированы статистические показатели о доле продукции высокотехнологичных и наукоемких отраслей, приросте высокопроизводительных рабочих мест, показатели, характери-

зующие закупки инновационной продукции, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и др. В рамках комплексной системы статистической оценки уровня технологического состояния отраслей экономики 16 из 70 показателей характеризуют статистику науки, инноваций и передовых производственных технологий [2]. Росстат формирует систематизированные данные об инновационной деятельности организаций, в том числе по отдельным типам инноваций: технологическим, организационным, маркетинговым. С 2009 года выделен экологический тип инноваций, под которыми понимаются новые и значительно усовершенствованные товары, работы, услуги, производственные процессы, организационные или маркетинговые методы, способствующие повышению экологической безопасности, улучшению или предотвращению негативного воздействия на окружающую среду.

Для получения необходимых данных Росстатом организуются новые специализированные обследования, касающиеся оценок разработки и использования передовых технологий. Активно обсуждаются и прорабатываются вопросы по организации статистического учета в сфере биотехнологий, сектора инжиниринговых услуг и промышленного дизайна, фотоники, композитных материалов.

При таком бурном развитии статистического направления рост числа показателей и обследований неизбежно ведет к увеличению отчетности, а следовательно, к дополнительной нагрузке на бизнес и респондентов.

Перед статистической службой стоит сложная задача: выдержать баланс между запросом на информацию и затратами на ее получение. Заинтересованными лицами с точки зрения новых данных являются руководство страны, регионов, ученые, аналитики, а также все участники данной сферы бизнеса. В то же время затраты на получение новых данных складываются из затрат на их разработку, организацию наблюдения со стороны Росстата и затрат респондентов на изучение методики и заполнение соответствующих статистических форм. Для решения этой задачи следует рационально оценить значимость предлагаемых показателей, прежде всего, с точки зрения их практической роли. Возможно, потребуется установить приоритетность показателей. Необходимы контакты статистической службы и представителей бизнес-среды, которые помогли бы установить взаимопонимание сторон. Дополнительные разъяснения значимости показателей, содержания методик их расчета, сопоставимости получаемых данных, безусловно, способствовали бы повышению уровня статистической грамотности респондентов и их готовности сотрудничать со статистиками. С другой стороны, это способствовало бы повышению качества, собираемых данных.

С целью повышения ответственности респондентов Росстат подготовил предложения с изменениями в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Предложения связаны с размером штрафа за нарушение респондентами порядка предоставления статистической информации и предоставления недостоверной статистической информации, а также повышения мер административного воздействия и отнесения рассмотрения таких дел к компетенции судов. Росстат, кроме этого, по поручению Правительства РФ выступит разработчиком проектов нормативных правовых актов по повышению от-

ветственности в сфере государственного статистического учета за достоверность и своевременность предоставления необходимых первичных сведений и административных данных.

Современной формой сбора информации является отчетность в электронном виде. В настоящее время она выступает как возможный вариант предоставления данных. Росстат предлагает внести в законодательство изменения, обеспечивающие поэтапный переход к обязательному предоставлению статистической и бухгалтерской отчетности в электронном виде. Новый способ сбора данных даст возможность снизить затраты при одновременном обеспечении своевременности предоставления данных.

Следует отметить, что формирование официального статистического учета важнейшая задача с точки зрения оценки состояния экономики на уровне государства, оценки его безопасности. Никакие частные опросы, оценки, наблюдения не могут заменить комплексный, научно-обоснованный подход официальной статистики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Статистика в Санкт-Петербургском университете / под ред. Я.В. Соколова, Д.А. Львовой. – СПб. : Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2010. – 266 с.
2. Система показателей Росстата для статистической оценки уровня технологического развития отраслей экономики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/economydevelopment/#. – Дата доступа: 15.02.2015.

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ: ЦЕЛЕВОЙ МЕТОД КЛАССИФИКАЦИИ

А.А. Самохина; Т.М. Мезенцева, д-р экон. наук, проф.

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

Целевая затрата – любой вид деятельности, требующий обособленного измерения понесенных на него расходов. Иначе говоря, если пользователи учетной информации хотят узнать о затратах только по отдельной составляющей деятельности, то она называется целевой затратой [1]. В качестве примеров целевых затрат можно привести калькуляцию себестоимости товара, калькуляцию стоимости обслуживания клиента банка, калькуляцию издержек на содержание отдельного подразделения или района продаж, т.е. в действительности все то, что вызывает необходимость численно оценить используемые ресурсы. Система учета затрат, как правило, накапливает информацию о понесенных расходах с целью ее дальнейшего использования.

В производственных организациях целевой затратой выступает себестоимость продукции. Традиционные системы калькуляции издержек, применяемые

в производственных организациях, отражают их потребность распределять понесенные расходы по всем видам продукции, что необходимо для оценивания себестоимости товарно-материальных запасов и измерения прибыли в соответствии с требованиями финансового учета. Традиционные системы калькуляции издержек учитывают данные по себестоимости продукции в виде таблицы 1.

Таблица 1

Издержки	Описание
1	2
Основные производственные материалы	Материалы, которые используются в производстве конкретного продукта и могут быть точно учтены. Так, количество цемента, песка, щебня для изготовления бетона определенной марки. У конкретной марки бетона свои составляющие нормы материалов, следовательно, такие издержки входят в основные
Вспомогательные производственные материалы	Материалы, которые не используются в производстве конкретного продукта, а идут как помощь к изготовлению основного продукта. Так, например запасные части на бетоносмесительный узел, необходимые для работы всего узла, которые перемешивают основные материалы для производства бетона. Вспомогательные материалы входят как составляющая в производственные накладные расходы
Труд основных работников	Расходы на труд, которые напрямую отнесены на производство товарного бетона. Так, заработная плата работников лаборатории и работников бетоносмесительного узла являются основными расходами, так как данные работники участвуют непосредственно в изготовлении товарного бетона
Труд вспомогательных работников	Являются составляющей производственных накладных расходов. Заработная плата работников бухгалтерии, склада механизации и автотранспорта и т.д. являются вспомогательными. Так как способствуют работы компании по производству товарного бетона, но не задействованы в самом производстве
Основные затраты	Это прямые издержки на бетон =затраты на труд, непосредственно затраченный на производство товарного бетона + основные производственные материалы (песок, цемент, щебень/гравий, вода, добавки) + любые другие прямые издержки (например, аренда оборудования для производства товарного бетона). Прямые издержки должны учитываться в соответствующих документах: например, требование на отпуск материалов со склада; учетные карточки заказов и т.д. Затем, определив цену и количество использованных ресурсов, общее количество * цена за единицу ресурсов = величина прямых затрат на производство товарного бетона

Окончание таблицы 1

1	2
Производственные накладные расходы	= Расходы на вспомогательный труд + вспомогательные материалы _ косвенные производственные расходы (оплата аренды помещения, амортизация и т.д.), т.е. все виды производственных расходов, которые не входят в перечисленные категории. Невозможно определить таким же образом, как и величину основных затрат, так как производственные накладные расходы непосредственно не соотнесены с выпуском бетона. Поэтому используется распределение затрат – процесс оценивания расходов на все ресурсы, использованные для выпуска продуктов, для которых применяются не прямые измерения, а косвенные

В Правилах стандартной бухгалтерской практики SSAP 9 в Великобритании, например, предусматривает, что при оценивании товарно-материальных запасов в калькуляцию их себестоимости должны включаться только производственных затраты. Такие требования предусмотрены в большинстве стран. Поэтому бухгалтеры классифицируют понесенные расходы как затраты за отчетный период и себестоимость продукции. Себестоимость продукции – расходы, относящиеся применительно к приобретенным или произведенным для перепродаж товарам. В практике предприятий по производству товарного бетона такими расходами являются те, которые бухгалтер относит на конкретную марку товарного бетона, поэтому они учитываются при определении себестоимости товарно-материальных запасов или готовой продукции или стоимости незавершенного производства (на стадии изготовления) до тех пор, пока они не проданы. Затем они учитываются как затраты и для вычисления величины прибыли сопоставляются с выручкой от продаж. Затраты за отчетный период – расходы, которые не учитываются при определении себестоимости запасов, поэтому они рассматриваются как расходы, приходящиеся на период, когда они были понесены [2]. Так, связать затраты отчетного периода с затратами, учитываемые при определении себестоимости товарно-материальных ценностей не предоставляется возможным.

Так, на предприятиях по производству товарного бетона, все производственные издержки включаются в себестоимость продукции, в то время как все непроизводственные расходы относятся к затратам отчетного периода.

Распределение производственных расходов на себестоимость и затраты за отчетные период как производственные и непроизводственные издержки (таблица 2).

Непроизводственные издержки относятся как затраты за отчетный период и не включаются в определении себестоимости товарно-материальных запасов по двум причинам:

1) товарно-материальные запасы – это активы (нереализованная продукция), активы – это ресурсы, приобретенные для генерирования в будущие поступления. Производственные издержки – средство генерирования будущих посту-

плений, необходимых для покрытия себестоимости продукции. Касается производственных издержек, остается открытым вопрос: будут ли они участвовать в генерировании будущих поступлений или нет. Однозначного ответа не существует, так как эти издержки не приносят добавленной ценности ни одному произведенному продукту. Поэтому они и не включаются в определение себестоимости товарно-материальных запасов;

2) многие непроизводственные издержки происходят не в тот период, когда выпущенный продукт находится в запасе. Следовательно, включать такие расходы в оценивание товарно-материальных запасов нецелесообразно.

Таблица 2

Производственные издержки		Непроизводственные издержки
Себестоимость продукции		Затраты за период
Нереализованные	Реализованные	
Учитываются в балансе как актив (товарно-материальные запасы) в балансовом отчете и после реализации переводятся в разряд расходов на счет прибылей и убытков (в отчете о доходах и расходах компании за определенные период)	Учитываются как расходы на счете прибылей и убытков (отчете о доходах и расходах компании за текущий отчетный период)	

ЛИТЕРАТУРА

1. Организация учета затрат по центрам ответственности : учебное пособие / И.Н. Черных, З.Ч. Хамидуллина. – М. : КНОРУС, 2014. – 160 с.
2. Материально-производственные запасы: бухгалтерский и налоговый учет / Г.Ю. Касьянова. – 5-е изд., перарб. и доп. – М. : АБАК, 2013. – 272 с.

ФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

А.М. Стецюн, канд. экон. наук, доц.; С.В. Юрчик

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия

Формирование финансовых результатов на конкретных счетах и субсчетах представляет собой поэтапное отражение конкретных операций на счетах бухгалтерского учета с выведением конечного финансового результата.

При получении по итогам отчетного периода прибыли дальнейшие записи затрагивают счет 99 «Прибыли и убытки» по кредиту. В данном случае в учете отражается запись:

{ Дт сч. 90.9 «Прибыль/убыток от продаж»;
 { Кт сч. 99 «Прибыли и убытки».

При выявлении по итогам отчетного периода убытка дальнейшее отражение затрагивает счет 99 «Прибыли и убытки» по дебету.

В этом случае в учете отражается запись:

{ Дт сч. 99 «Прибыли и убытки»;
Кт сч. 90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

Определение прибыли (убытка) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности включает процедуру закрытия счетов, на которых отражается финансовый результат.

Условно этот процесс можно отобразить следующим образом.

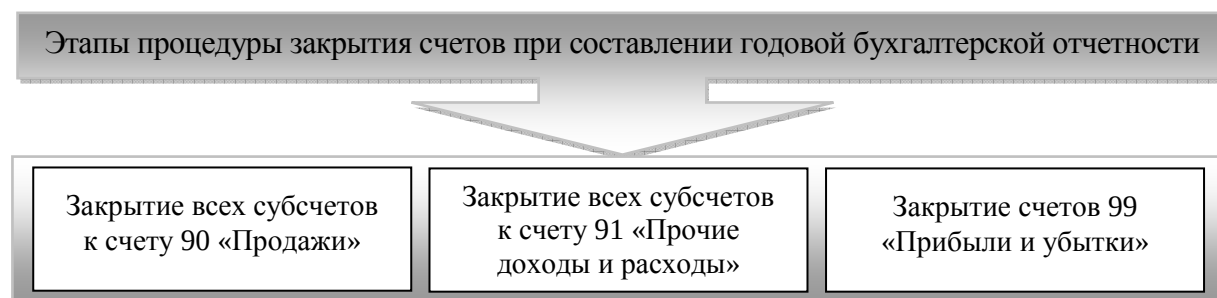


Рисунок 1 – Схематичное представление порядка закрытия счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»

Таким образом, доходы от обычных видов деятельности составляют предмет деятельности экономического субъекта, определяются на счете 90 «Продажи», субсчет 90.1 «Выручка».

Признанная в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров отражается по каждой отгрузке, которая осуществляется на основе конкретного договора поставки с оформлением первичных документов. При этом в учете отражается запись:

{ Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
Кт сч. 90 «Продажи», субсчет 90.1 «Выручка».

Одновременно списывается себестоимость проданных товаров:

{ Дт сч. 90.2 «Себестоимость продаж»;
Кт сч. 41 «Расходы на продажу».

В себестоимость отгруженных товаров относятся расходы на продажу, которые могут отражаться на счете 44 «Расходы на продажу», а также управленческие расходы, которые отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

{ Дт сч. 90.2 «Себестоимость продаж»
Кт сч. 44 «Расходы на продажу»

Финансовый результат как общеэкономическая категория, как уже отмечено, изучается разными дисциплинами.

К данной категории имеют отношение экономическая теория, финансы, экономика организаций, теория вероятностей, статистика, ценообразование, экономический анализ, комплексный анализ хозяйственной деятельности и др.

Каждая дисциплина исследует прибыль как конечный результат деятельности экономического субъекта, который может измеряться (сопоставляться) с другими показателями. В целом по экономике РФ прибыль соизмеряется с ВВП.

Таблица 1 – Соотношение полученной прибыли (убытка) и ВВП в текущих ценах, млрд руб. за ряд лет

Показатели	Годы		
	2012	2013	2014
1. ВВП	5 5967	6 2147	6 6193
2. Получено прибыли от продаж	3 628	3 629	3 394
3. Соотношение прибыли и ВВП в %	6,5	5,8	5,1

Приведенные данные подтверждают, что ВВП в 2013 году по сравнению с 2012 годом увеличился на 11%, а в 2014 году ВВП увеличился на 7% по сравнению 2013 годом. Надо признать, что в целом по российской экономике соотношение полученной прибыли и ВВП характеризуется относительно невысокими показателями.

Алгоритм отражения финансовых результатов в специальном отчете схематично представлен на рисунке 2.

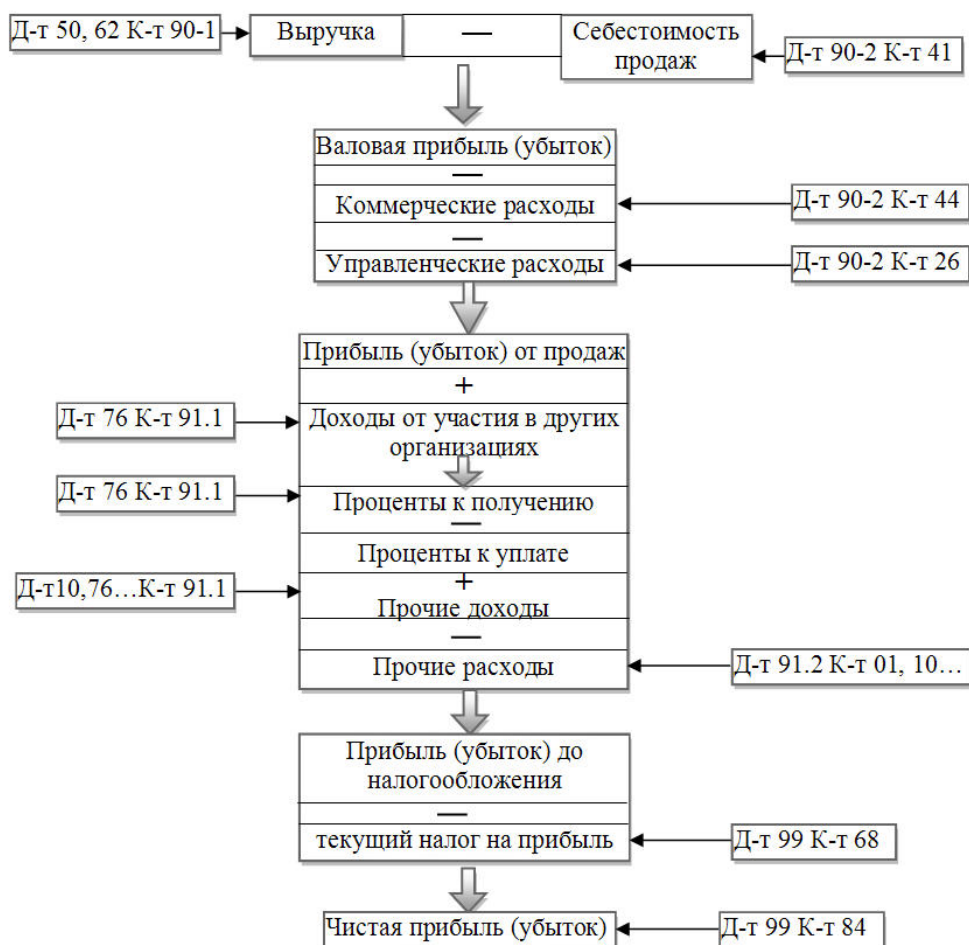


Рисунок 2 – Схема формирования отчета о финансовых результатах

ОТРАЖЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРОСТРАНСТВА

А.М. Стецюн, канд. экон. наук, доц.; С.В. Юрчик

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия

В современных условиях все большее внимание уделяется проблеме эффективности экономической деятельности, под которой в конечном итоге подразумевают соотношение увеличения или уменьшения экономических выгод.

Применительно к конкретному экономическому субъекту эффективность его деятельности соизмеряется соотношением полученных доходов и понесенных расходов, сопровождающих получение доходов. Не взирая на национальные, деловые и законодательные различия, во всем мире эффективность экономической деятельности соизмеряется прибылью (положительная эффективность) либо убытком (отрицательная эффективность).

Согласование абсолютной суммы прибыли/убытка с различными показателями, оказывающими основное влияние на их размеры, позволяет судить о степени эффективности, например, прибыль в процентах к выручке от продажи либо в процентах к себестоимости проданного товара и т.д.

Изучением прибыли (убытка) как экономической категории занимаются специалисты разных дисциплин. Однако основополагающее определение найдим в экономической теории, финансах, статистике, бухгалтерском учете и др.

Каждая из названных дисциплин располагает своим понятийным аппаратом и методологией изучения, по-своему трактующих эффективность экономической деятельности любого субъекта.

С точки зрения бухгалтерского учета финансовые результаты деятельности исследуются на основе учетных записей по счетам, на которых отражаются доходы и расходы, их сопоставление, выведение конкретного результата.

В каждой стране в силу исторических особенностей сложилась собственная терминология, позволяющая однозначно трактовать и интерпретировать полученные результаты, свой порядок доведения информации о финансовых результатах деятельности как до работников конкретного экономического субъекта, так и для внешних пользователей, включая экономическую общественность и государство в целом.

Проблемы учета и анализа финансовых результатов экономических субъектов обстоятельно изложены в трудах российских и зарубежных ученых. Об этом свидетельствует многочисленная монографическая литература, включая переводную.

Наиболее значимыми являются изданные в последние два года монографии В.И. Бариленко, В.Г. Гетьмана, О.Е. Качковой и др.

Вопросы формирования финансовых результатов являются объектом обсуждения в журналах «Бухгалтерский учет», «Финансы», «Аудиторские ведомости» и др.

Каждый этап экономического развития общества характеризуется своими особенностями, на которые оказывают влияние объективные и субъективные причины внутреннего и внешнего порядка. Данный этап развития российской экономики подвержен глубокому влиянию внешних факторов, введением санкций против страны со стороны ведущих держав, что отрицательно сказывается на финансовых результатах экономических субъектов любого уровня. Такая ситуация заставляет по-иному оценивать результаты, обеспечивая поиск внутренних резервов повышения эффективности финансовых результатов.

Особое положение с отражением финансовых результатов складывается по экономическим субъектам евразийского пространства, в частности, занимающихся торговлей товарами народного потребления.

Финансовые результаты характеризуются величиной полученной прибыли или понесенным убытком, которые отражаются в обобщенном виде как результат хозяйствования и эффективностью произведенных затрат в отчете о финансовых результатах. Финансовый результат в российской практике отражается в «Отчете о финансовых результатах», форма которого утверждена приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 года № 66н (ред. от 04.12.2012 г.).

Основная идея отчета о финансовых результатах состоит в соизмерении отраженной выручки от продаж с себестоимостью отгруженного товара (выполненных работ, оказанных услуг). Эта сумма представляет собой финансовый результат от обычных видов деятельности. К нему прибавляют прочие доходы и вычитают прочие расходы экономического субъекта за отчетный период. В этой связи следует обратить внимание на понятие «доходы от обычных видов деятельности», что не полностью раскрывает характер деятельности любого экономического субъекта.

Даже предположив неточность перевода термина на русский язык, надо отметить, что под обычными видами следует понимать деятельность, прописанную в уставе и других учредительных документах каждого субъекта.

В обыденной жизни под финансовыми результатами подразумевается соизмерение доходов и расходов экономического субъекта. Следовательно, математическое действие «доходы минус расходы» приводит к величине, которая в одном случае будет положительной, в другом – отрицательной. В первом случае – такой результат рассматривается как прибыль, в другом – как убыток.

Как известно все доходы, расходы и финансовые результаты выступают объектами бухгалтерского учета; подлежат регулированию на счетах бухгалтерского учета в соответствии с правилами и сложившейся практикой.

Порядок формирования доходов и расходов экономического субъекта регулируется Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) 9/99 «Доходы организации» и (ПБУ) 10/99 «Расходы организации», утвержденными приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н, а также Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкций по его применению, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н.

Каждая совершенная запись, доходы или расходы, на счетах бухгалтерского учета проводится на основании первичных учетных документов, подтверждающих факт совершения финансовой или хозяйственной операции. Это необходимо не только для правильного отражения операции на счетах бухгалтерского учета, но и для начисления налогов.

Доходами экономического субъекта признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и/или погашения обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации за исключением вкладов участников или собственников имущества.

Доходы организации, как мы уже отмечали выше, в зависимости от их характера, условия получения и направления деятельности экономического субъекта подразделяются следующим образом:

- доходы от обычных видов деятельности (выручка от продажи товаров);
- прочие доходы.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов участников (собственников имущества).

Каждый экономический субъект на основе приведенных выше ПБУ определяет конкретный перечень прочих доходов и расходов, которые в свою очередь отражают специфические моменты его деятельности.

Согласно Плану счетов и инструкции по его применению финансовые результаты отражаются в учете на следующих счетах: счет 90 «Продажа» и счет 91 «Прочие доходы и расходы». К указанным счетам открываются конкретные субсчета, которые позволяют сформировать требуемую информацию о финансовых результатах, которые переносятся на счет 99 «Прибыли и убытки».

ПРОДАЖИ ТОВАРА В УЧЕТЕ ПРЕДПРИЯТИЙ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРОСТРАНСТВА

А.М. Стецюн, канд. экон. наук, доц.; С.В. Юрчик

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия

Поэтапное признание доходов и расходов подразумевает целенаправленную работу всех служб экономического субъекта, которая в конечном итоге отражается на счетах бухгалтерского учета, что схематично отражено ниже (рисунок 1).

Поиск клиентов и ведение переговоров является основной задачей для экономического субъекта. После переговоров по закупке товара с клиентом заключается договор поставки, в котором прописываются условия перехода права собственности и оплаты товара.

На этапе получения товара от поставщиков экономическому субъекту поступает товар согласно условиям договора поставки, заключенным между по-

ставщиком и получателем. Поставленный товар принимается на складе по количеству и качеству и оформляется первичными документами, принятыми в действующей практике.

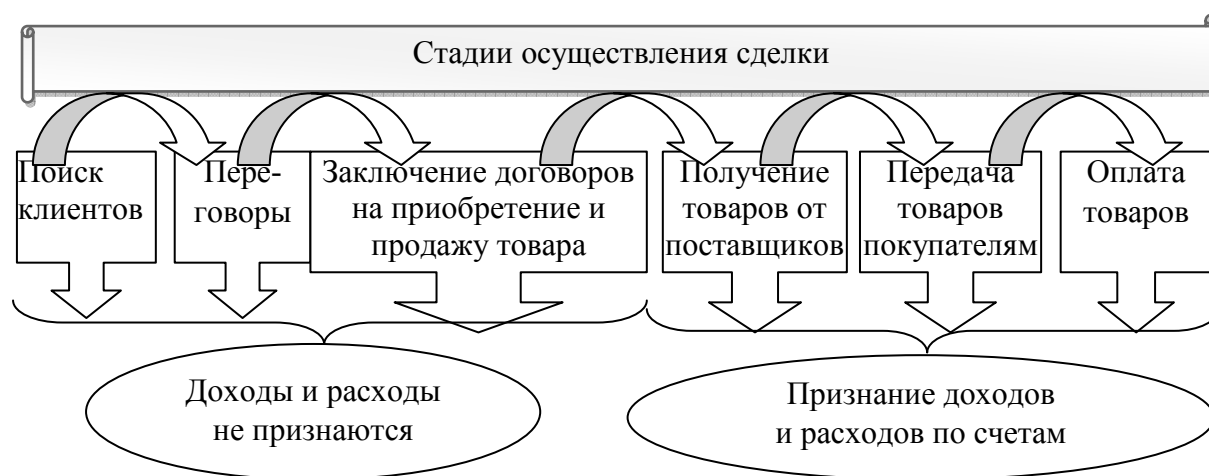


Рисунок 1 – Признание доходов и расходов по этапам сделки
и отражение их на конкретных счетах

Прибыль (убыток) от продаж по Центральному федеральному округу за период с 2012-2014 гг. по данным статистики представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Прибыль (убыток) от продаж за 2012–2014 гг. (млрд рублей)¹
по ЦФО

Годы	Показатель	Темп роста, %
2012	152 051	100
2013	183 292	120
2014	275 879	151

Продажа товаров покупателям осуществляется по условиям договора, заключенным уже с покупателям.

Отгрузка товара сопровождается оформлением первичных документов, принятых в российской практике.

Условие оплаты товара прописываются в договоре, поскольку от получения денег за товар зависит покрытие расходов, заработная плата работников, расширение торговли экономического субъекта.

Особые подходы формируются в так называемом евразийском экономическом пространстве.

Невзирая на тот факт, что три страны – Россия, Белоруссия, Казахстан – имеют много исторических общих характеристик, на момент создания евразий-

¹ Рассчитано по данным Росстата.

ского экономического пространства они характеризуются собственными показателями, которые в обобщенном виде представлены в статистическом ежегоднике «Государства – члены Таможенного союза и Единого экономического пространства в цифрах».

Приведенные в ежегоднике данные позволяют сделать уверенный вывод о возможностях и перспективах развития и совершенствования сотрудничества в разных направлениях.

Поскольку проведенное нами исследование относится к сфере торговли детской обувью, то сразу возникает вопрос -насколько три страны располагают квалифицированной рабочей силой, современными технологиями, качественным сырьем для изготовления качественной и добротной детской обуви.

Международные торговые связи экономических субъектов всех трех стран расширяются неуклонно и будут в перспективе увеличиваться. Однако в каждой стране сложились свои показатели взаимной торговли.

Взаимная торговля отличается явной нестабильностью, о чем находим информацию в разных источниках. Безусловно, приоритеты всегда отдаются экспортным поставкам энергоносителей, обмену продукцией машиностроения. Однако обмен качественными товарами народного потребления должен найти свои новые границы.

При поставке товара в государства, являющиеся членами Таможенного союза, исследуемый субъект- торгово-закупочная фирма - руководствуется следующими нормативными документами:

- соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте товаров;
- протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте товаров в таможенном союзе;
- протоколом об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств- членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов.

Согласно п. 1 ст. 1 Протокола при экспорте товаров с территории одного государства – члена Таможенного союза на территорию другого государства – члена Таможенного союза налогоплательщиком государства – члена таможенного союза, с территории которого вывезены товары, применяется нулевая ставка НДС при предоставлении в налоговый орган документов:

- 1) договор на основании, которого осуществляется экспорт товаров;
- 2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации экспортированных товаров на счет исследуемого субъекта;
- 3) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, с отметкой налогового органа государства – члена таможенного союза, на территорию которого импортированы товары.

Поскольку по детским товарам ставка НДС определена в 10%, следовательно, необходимо бы продумать и принять на практике дополнительные налоговые льготы по товарам детского ассортимента. Так, внедрение в практику им-

портозамещающих сырья и материалов, которыми богаты все три страны, позволило бы экономить валюту для закупки импортного сырья, особенно красителей для кожи, в среднем на 5 – 8% к себестоимости производимой детской обуви.

Безусловно, каждая из трех стран обладает своими производственными мощностями. Несмотря на то, что суммарная стоимость промышленной продукции Евразийского экономического пространства уже достигла более 1,5 трлн долл., нереализованные возможности имеют громадный запас и должны выступить катализатором появления новых экономических идей.

Считаем уместным привести в работе отдельные показатели, характеризующие промышленное производство трех стран (таблица 2).

Таблица 2 – Промышленное производство стран Таможенного союза и Евразийского экономического пространства в 2012 г.

Показатель	Россия	Казахстан	Белоруссия	ТС и ЕЭП
1. Стоимостной объем (2008 – 100%)	122,7	132,5	116,2	123,1
2. Объем в постоянных ценах (2008 – 100%)	105,4	117,7	124,9	107,0
3. Структура промышленности				
а) добывающие производства;	23,6	64,3	1,4	22,9
б) обрабатывающие производства;	65,6	29,3	91,5	67,1
в) электроэнергия, газ и вода;	10,8	6,4	7,1	10,0
4. Производство на душу населения, обувь (пар)	0,7	0,06	1,6	0,7

Приведенные данные подтверждают низкий уровень производства обуви по всем трем странам, что должно заставить бизнес пересмотреть стратегию производства на ближайшие годы, возможно используя опыт китайских производителей.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ

Т.А. Тарабарина, канд. экон. наук, доц.

Национальный минерально-сырьевой университет «Горный», Россия

Понятие «объект природопользования», а также близкие ему понятия используются в различных аспектах действующего российского законодательства.

Оценка и учет объектов недропользования в значительной мере определяются особенностями законодательной базы при ведении работ на различных стадиях поиска, разведки, оценки и добычи полезных ископаемых.

Понятие «недра» раскрывается в Законе РФ «О недрах» (далее – Закон о недрах) [1]. В соответствии с данным Законом следует, что «недра являются частью земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии –

ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающихся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения».

Статьей 1.2 Закона о недрах определено, что недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью.

Добытые из недр полезные ископаемые и иные ресурсы по условиям лицензии могут находиться в федеральной государственной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, муниципальной, частной и в иных формах собственности.

Таким образом, в данном случае можно говорить о полной государственной монополии на недра и только добытые из недр полезные ископаемые могут находиться в частной собственности.

Если говорить о стадиях геологоразведочных работ, то только формирование затрат на поисковые работы после получения лицензии, разведку и оценку минеральных ресурсов нашло отражение в нормах законодательства, а именно в Международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» [2] и соответственно в новом российском положении по бухгалтерскому учету (ПБУ 24/2011) «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [3]. Данные стандарты применимы только к активам, возникшим в процессе геологоразведочных работ, а также возникшим в процессе оценки минерально-сырьевых запасов. Именно в результате оценки месторождений полезных ископаемых формируется информация о количестве и качестве полезных ископаемых в недрах.

В этих стандартах особенно отмечается, что организация, признавшая активы «разведка и оценка минеральных ресурсов» согласно IFRS 6 или поисковые активы согласно ПБУ 24/2011, должна ежегодно проводить проверку этих активов на обесценение и признавать убытки от обесценения согласно с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Проверку на обесценение рекомендуется проводить на уровне отдельного актива, если данный актив способен отдельно от других активов генерировать приток денежных средств. Сложнее дело обстоит с активами на этапе детальной разведки и добычи полезных ископаемых, где формируются запасы полезных ископаемых, которые и должны учитываться согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в составе объектов природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), но которые по существу не учитываются в составе активов ни в мировой, ни в российской практике.

В развиваемой на Западе методологии оценки природных ресурсов запасы минерального сырья рассматриваются в качестве активов, которые необходимо учитывать и при определении рыночной стоимости конкретных месторождений и при определении национального богатства страны в составе природного капитала. Из-за трудности прямого соотнесения активов в виде зданий машин и оборудования с активами в виде запасов полезных ископаемых данный термин пока еще не нашел отражения в Международных стандартах учета и оценки. Вместе с

тем данный подход к минеральным ресурсам разрабатывается в научной литературе.

В своей работе Ш. Райт и Р. Галлан [4] отметили, что истинная стоимость нефтегазовой компании – это стоимость принадлежащих ей запасов, что справедливо можно отнести к каждому добывающему предприятию.

Рассмотрим возможность оценки и учета запасов полезных ископаемых в российской практике.

Исходя из того, что недра могут находиться только в государственной собственности, применение ПБУ 6/01 затруднительно.

Рассмотрим, как учитываются объекты недропользования в бюджетном учете.

План счетов бюджетного учета предусматривает балансовый счет «Нефинансовые активы», который включает в себя счет 010301000 «Непроизведенные активы – недвижимое имущество учреждения» [5]. Данный счет предназначен для учета активов, используемых в процессе деятельности учреждения, не являющихся продуктами производства, права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены.

Исходя из плана счетов бюджетного учета следует, что к непроизведенным активам относятся, в частности, ресурсы недр. Таким образом, в данном случае объектами бухгалтерского учета являются не недра как таковые, а их полезное содержание.

Данные объекты отражаются на счете 010312000 «Ресурсы недр – недвижимое имущество участников». Из п. 36 Инструкции следует, что на указанном счете учитываются подтвержденные запасы недр (нефть, природный газ, уголь, запасы рудных и нерудных ископаемых, залегающих под землей или на ее поверхности, включая морское дно);

Согласно Инструкции непроизведенные активы должны отражаться по их первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот и в дальнейшем предусматривается необходимость проведения переоценки стоимости объектов по состоянию на начало отчетного года путем перерасчета их первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости.

Применение данных положений к таким специфическим объектам, какими являются ресурсы недр, также затруднено. Российская Федерация и ее субъекты не приобретают недра и, соответственно, их ресурсы. Они им принадлежат изначально. Речь может идти только о выявлении ресурсов недр и подтверждении их запасов.

С учетом вышеизложенного следует отметить, что необходимо законодательно устранить все имеющиеся несоответствия в правоотношениях и финансовой отчетности горнодобывающих отраслей с тем, чтобы при оценке их рыночной стоимости учесть как актив стоимость запасов полезных ископаемых и проводить оценку на обесценение данного вида активов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон РФ «О недрах» Пост. Правительства РФ №2395-1 от 21.02.1992 (с изм. и доп.).
2. МСФО // М., Бухгалтерский учет, 2012.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011). Приказ МФ РФ № 125н от 06.10.2011.
4. Райт, Ш. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш. Райт, Р. Галлан. – М. : Олимп Бизнес, 2007.
5. План счетов бухгалтерского учета бюджетного учреждения. Приказ МФ РФ №174н от 16.12.2010.

УЧЕТ КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Т.М. Усатюк; Ефремова Е.М., канд. экон. наук

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

В настоящее время в условиях рыночной экономики конечный финансовый результат коммерческих организаций представляет собой чистую прибыль или чистый убыток, выявленный в рамках системы бухгалтерского учета предприятия, сформированного на основе финансового результата от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов.

Экономические категории «доходы» и «расходы» играют важнейшую роль не только в бухгалтерском учете и в управленческом учете, а также в системе управления организацией в целом. От определения этих понятий зависит достижение основной цели коммерческой организации – получение и максимизация прибыли (конечный финансовый результат), а также принятие управленческих и экономических решений пользователями отчетности.

Экономические категории «доходы» и «расходы» в качестве фактов хозяйственной жизни предприятия определяются, классифицируются, а также отражаются в рамках системы бухгалтерского учета по-разному. В системе нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета категории «доходов» и «расходов» представлены следующим образом.

В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике категорией «доходы» признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от капитала собственников. Экономической категорией «расходы» данным нормативным актом признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников).

Согласно положению по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н., доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Доходы организации состоят из доходов от обычных видов деятельности и прочие доходы. Доходами от обычных видов деятельности признается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н., определена такая экономическая категория бухгалтерского учета как «расходы». Расходами организации в соответствии с ПБУ 10/99 признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Расходы организации состоят из расходов по обычным видам деятельности и прочих расходов.

Расходы по обычным видам деятельности ПБУ 10/99 определяет как расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также произведенные расходы, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Налоговый Кодекс Российской Федерации (НК РФ) также дает определение экономических понятий «доходы» и «расходы». В рамках 25 главы НК РФ «Налог на прибыль организаций» под доходами понимаются доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы. Доходами от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав является выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства и ранее приобретенных и выручка от реализации имущественных прав в денежной и натуральной формах. Под расходами – экономически оправданные и документально подтвержденные затраты (в некоторых случаях убытки). Причем эти затраты признаются при условии, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение прибыли.

Раскрытие экономической категории «доходы» осуществляется в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 18 "Выручка". Согласно МСФО (IAS) 18 "Выручка" доходом является увеличение экономических выгод в отчетном периоде в виде увеличения активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, не связанных со взносами участников.

Доход организации состоит из дохода от обычных видов деятельности (выручки от реализации товаров, оплаты услуг, проценты, дивиденды, роялти – валовых поступлений экономических выгод) и прочих доходов.

Требования к определению дохода в МСФО (IAS) 18 и ПБУ 9/99 очень схожи. Как в МСФО (IAS) 18 "Выручка", так и в ПБУ 9/99 "Доходы организации" доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Принцип отнесения доходов к определенной группе определяется исходя из характера деятельности предприятия и его операций. Отнесение доходов к тому или иному виду деятельности зависит, прежде всего, от специфики деятельности компании.

Раскрытие экономической категории «расходы» осуществляется в рамках Международных стандартов финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы». Данный стандарт содержит правила по определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов. В МСФО (IAS) 2 «Запасы» для формирования затрат, связанных с процессом производства введено понятие затраты на переработку запасов, включающие в себя такие затраты, как прямые затраты на оплату труда, постоянные и переменные производственные накладные расходы и прочие затраты на переработку.

Управленческий учет, в свою очередь, пользуется информацией о доходах и расходах по обычным видам деятельности для того, чтобы определить уровень прибыльности того или иного вида продукции, товаров, работ, услуг, чтобы впоследствии принять правильное управленческое решение, влияющее на дальнейшее развитие организации.

В конце каждого отчетного года осуществляется определение конечного финансового результата коммерческой организации путем суммирования финансового результата от обычных видов деятельности с прочими доходами и расходами за минусом налога на прибыль, иных аналогичных обязательных платежей, а также санкций за несоблюдение правил налогообложения.

Систематизация информации по конечному финансовому результату коммерческой организации, формируемой на счете 99 «Прибыли и убытки», производится в следствии открытия следующих возможных аналитических субсчетов к счету 99:

- 99/1 «Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности»;
- 99/2 «Прибыль (убыток) от прочей деятельности»;
- 99/3 «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»;
- 99/4 «Постоянные налоговые обязательства (активы)»;
- 99/5 «Списание отложенных налоговых активов (обязательств)»;
- 99/6 «Доплата (переплата) по налогу на прибыль»;
- 99/7 «Штрафы, пени, санкции государственных органов»;
- 99/8 «Налоги на отдельные виды деятельности»;
- 99/9 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года».

В результате на счете 99 выявляется чистая прибыль или чистый убыток предприятия. Вся сумма выявленного конечного финансового результата переносится заключительными оборотами декабря на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (рисунок 1).

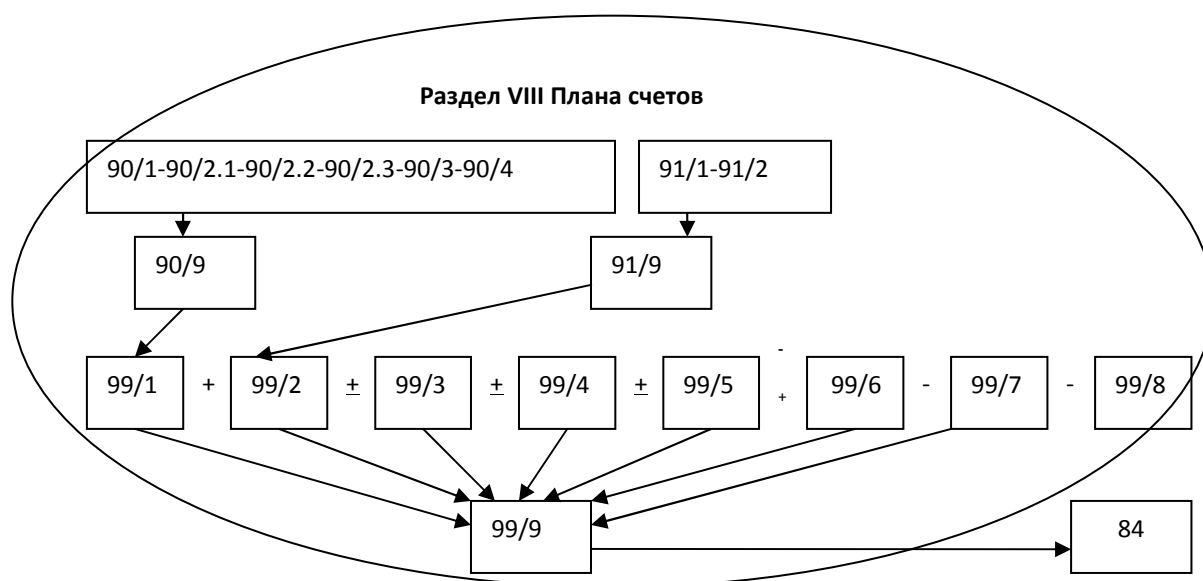


Рисунок 1 – Формирование конечного финансового результата
коммерческой организации

В системе бухгалтерского учета определение и формирование конечного финансового результата деятельности коммерческой организации является наиболее значимой задачей, так как финансовый результат охватывает все виды доходов и расходов, позволяет более детально раскрыть составляющие финансового результата.

УЧЕТ МНОГОЛЕТНИХ НАСАЖДЕНИЙ НА ЗЕМЛЯХ ЗАКАЗНИКОВ

***Н.А. Ходикова**, канд. экон. наук, доц.*

УО Полоцкий государственный университет, Беларусь

Программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011-2015 годы, утвержденной Указом Президента Республики Беларусь от 11 апреля 2011 г. № 136 предусмотрено, что ведущая роль в сохранении биологического и ландшафтного разнообразия принадлежит особо охраняемым природным территориям (далее – ООПТ).

Развитие системы ООПТ в соответствии со статьей 10 Закона Республики Беларусь от 20 октября 1994 года «Об особо охраняемых природных территориях» осуществляется на основе реализации Государственной программы развития системы особо охраняемых природных территорий.

ООПТ обеспечивают сохранение природного равновесия, биологического разнообразия, в том числе генетического фонда, и служат центрами воспроизводства объектов растительного и животного мира в сочетании с ограниченным и согласованным использованием других природных ресурсов, способствуют

сохранению в естественном состоянии редких и типичных ландшафтов, пойменных лугов, старовозрастных лесов, болотных массивов и водных объектов, играющих важную роль в формировании микроклимата и улучшении экологической ситуации. В границах ООПТ обитает около 80 процентов видов редких и находящихся под угрозой исчезновения дикорастущих растений и около 90 процентов видов редких и находящихся под угрозой исчезновения диких животных.

В рамках вышеназванных программ на территории Республики Беларусь действует более чем 26 заказников республиканского значения, среди которых особой популярностью у населения пользуются «Выгонощанское», «Споровский», «Прибужское Полесье», «Средняя Припять», «Красный Бор», «Синьша», «Налибокский» и др. [1].

Заказник - особо охраняемая природная территория, объявленная в целях восстановления, сохранения и (или) воспроизводства природных комплексов и объектов, природных ресурсов одного или нескольких видов с ограничением использования других природных ресурсов [1].

Для освоения земель заказников, воспроизводства объектов растительного и животного мира, земли заказников передаются в аренду организациям для осуществления лесопользования участками лесного фонда в культурно-оздоровительных, туристических, иных, рекреационных и спортивных целях, а также для ведения охотничьего хозяйства. Данные договоры аренды предусматривают выполнения требований в области законодательства ООПТ.

В связи с этим у организаций занимающихся лесной, туристической и сельскохозяйственной деятельностью, в составе расходов возникают специфические статьи затрат, связанные с сохранением и развитием биологического и ландшафтного разнообразия территорий. К таким расходам можно отнести затраты связанные с приобретением цветов, саженцев деревьев и кустарников, предназначенных для высадки на арендованных землях заказников.

Как же будут учитываться деревья и кустарники, высаживаемые на арендованных землях заказника, на счетах бухгалтерского учета: в составе основных средств (с подтверждением их производственного назначения), обособленно в качестве основных средств непроизводственного назначения (так называемых условных активов) или единовременно как расходы текущего периода с отражением в натуральном измерении за балансом.

Для ответа на поставленный вопрос определимся можно ли приобретенные для посадки в заказнике деревья и кустарники относить в состав основных средств.

В статье 130 Гражданского кодекса Республики Беларусь отмечено, что к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в т.ч. леса, многолетние насаждения, здания, сооружения [2]. То есть любой вид многолетних насаждений является объектом недвижимости.

Обратимся к законодательству по бухгалтерскому учету. Согласно п. 4 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26, вложения в земельные участки, в объекты природопользования принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

В тоже время п. 4 Постановления № 26 содержит перечень из пяти условий, одновременное выполнение которых необходимо при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств:

1) активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

2) организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

3) активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

4) организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

5) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена [3].

Как видим, только одно условие (5) можно принять бесспорно. Остальные четыре соблюсти сложнее, так как организации надо доказать, что она будет использовать активы более года, будет получать экономическую выгоду от мероприятий, направленных на сохранение природного равновесия, биологического разнообразия, воспроизводства объектов растительного и животного мира и так далее.

Обоснуем факт получения организацией экономической выгоды от использования земель заказчика, полученных в аренду для осуществления лесопользования участками лесного фонда в культурно-оздоровительных, туристических, иных, рекреационных и спортивных целях, а также для ведения охотничьего хозяйства. В Постановлении Совета Министров Республики Беларусь от 2 июля 2014 г. № 649 «О развитии системы особо охраняемых природных территорий» (далее – Постановление № 649) говорится, что на особо охраняемых природных территориях, обладающих значительными рекреационными ресурсами, активно развивается туристическая и рекреационная деятельность. В п. 21 Постановления № 649 написано, что деятельность в области развития особо охраняемых природных территорий и управления ими основывается на принципах репрезентативности, пространственной целостности, научной обоснованности, приоритета экологических интересов над экономическими, финансовой устойчивости, ответственности, эффективного партнерства и международного сотрудничества [4]. Организации, взявшие в аренду земли заказчика и осуществляющие деятельность на этих территориях, будут осуществлять рыболовство, рыбоводство, ведение охотничьего хозяйства, т.е. можно говорить об

осуществлении деятельности в области сельского и лесного хозяйства. Также заниматься туристической деятельностью. Осуществление вышеперечисленных видов деятельности предполагает получение экономической выгоды.

Согласно Постановлению Минэкономики РБ от 30.09.2011 № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь» основные средства, используемые в сельском и лесном хозяйстве выделены в одну группу – «Основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве» (шифр 8). Так в данную группу основных средств входят представленные в таблице 1 объекты.

Таблица 1

Содержание операции	Шифр	Лет
Основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве	8	
Насаждения многолетние	801	
Насаждения лесные и прочие	802	
Насаждения лесные, в том числе декоративные озеленительные:		
– из дуба и хвойных пород;	80200	50
– из других пород	80201	40
Кустарники	80203	5
Газоны, цветники	80205	3
Фитокомпозиция	80206	10

Согласно Типовому плану счетов, утвержденному Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. №50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее – ТПС № 50) для учета основных средств (многолетних насаждений) используется счет 01 «Основные средства» [5].

В бухгалтерском учете будет иметь место следующая корреспонденция счетов (таблица 2).

Таблица 2

Содержание операции	Дебет	Кредит
Оплатили поставщику за саженцы деревьев и кустов	60	51
На сумму НДС	18	60
Затраты по посадке кустов и деревьев	08	60
Оприходование кустов и деревьев как основных средств	01	08

В ТПС № 50 по счету 01 «Основные средства» не выделены субсчета для учета многолетних насаждений, поэтому организации для учета многолетних насаждений могут выделить отдельный субсчет.

Вывод. Деревья и кустарники, приобретенные организациями, взявшими в аренду земли относящиеся к особо охраняемым природным территориям для осуществления лесопользования участками лесного фонда в культурно-оздоровительных, туристических, иных, рекреационных и спортивных целях, для ведения охотничьего хозяйства и туристической деятельности следует относить в состав основных средств.

Порядок государственного учета объектов растительного мира определен статьей 65 Закона Республики Беларусь от 14.06.2003 № 205-З «О растительном мире»: на землях сельскохозяйственного назначения, садоводческих товариществ, дачных кооперативов, промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны, природоохранного, оздоровительного, рекреационного, историко-культурного назначения, водного фонда, запаса, независимо от их местонахождения (в населенном пункте или вне его пределов) учет проводится согласно Инструкции о порядке учета объектов растительного мира, расположенных на землях отдельных категорий, и обращения с ними, утвержденной постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 28.12.2006 № 79.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об особо охраняемых природных территориях : Закон Республики Беларусь от 20 окт. 1994 года № 3335-XII.
2. Гражданский Кодекс Республики Беларусь : 7 декабря 1998 г. № 218-З.
3. О растительном мире : Закон Республики Беларусь от 14.06.2003 № 205-З.
4. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств : постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26.
5. О развитии системы особо охраняемых природных территорий : постановление Совета Министров Республики Беларусь от 2 июля 2014 г. № 649.
6. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва Финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

АУДИТ В УСЛОВИЯХ МИРОВЫХ ФИНАНСОВЫХ КРИЗИСОВ

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ

О.П. Алешкевич, канд. экон. наук, доц.

УО «Белорусский государственный экономический университет», Беларусь

В настоящее время большинство коммерческих организаций не имеют специально созданных управлений (отделов, бюро) для осуществления внутреннего контроля за ходом хозяйственной деятельности организаций. Поэтому этот контроль производится самими специалистами-менеджерами, исполнителями в целях повышения эффективности управленческих решений. Следовательно, такой вид контроля является функциональным, так как каждая управленческая функция взаимосвязана с контрольной. Каждая стадия (ступень) хозяйственной деятельности подвержена соответствующему процессу управления им и, соответственно – функциональному контролю.

Функциональный контроль охватывает все процессы хозяйственной деятельности организации (снабжение, производство, реализация). Основным, конечно же, выступает процесс производства, так как в нем происходит выпуск конкурентоспособной продукции с заданными качественными параметрами. При этом первостепенным объектом функционального контроля здесь выступают затраты на производство продукции, в том числе затраты на повышение ее качества. Следует подчеркнуть, что обеспечение конкурентоспособности выпускаемой продукции невозможно без взвешенных управленческих решений на основе результатов внутреннего функционального контроля о затратах на обеспечение ее качественных параметров в соответствии с мировыми стандартами.

Объекты контроля затрат на обеспечение качества продукции должны быть информационно обеспечены для принятия эффективных управленческих решений в направлении оценки программы хозяйственной деятельности и обоснования соответствующей ценовой политики. Для этого необходимо определить условие их формирования, в качестве которого выступает функциональная обособленность и однородность затрат как объектов контроля и управления. Оно является основополагающим, так как позволяет определить степень их дифференциации и детализации в зависимости от технологической направленности процесса производства. Следовательно, объекты контроля затрат на повышение качества продукции должны быть индивидуализированы и представлены в информационной системе с заданными границами содержательного наполнения.

Объекты контроля взаимосвязано отражают весь производственный процесс, так как затраты (в том числе и на повышение качества продукции) функционально зависимы от различных факторов. Эти факторы дают возможность

определить цель возникновения затрат, места возникновения и вид использованных ресурсов.

Внутренний функциональный контроль затрат на обеспечение качества продукции представляет собой последовательность выполнения определенных процедур в разрезе технологического и управленческого уровней. Разделение контроля по данным уровням согласуется и обосновывается классификацией затрат для этих целей. Последовательная совокупность контрольных процедур за формированием затрат непосредственно в процессе производства и управленческим персоналом по результатам сформулированной информационной системы в бухгалтерском учете представляет собой его методику осуществления.

Объекты внутреннего технологического функционального контроля формируются на основе классификации затрат для обеспечения технологического качества изготовления продукции в процессе ее производства и по доработке некачественной продукции. Осуществляются контрольные процедуры данного уровня в соответствии с функциональными обязанностями непосредственно исполнителей и менеджеров технологического процесса. В качестве информационного представления результатов контрольных процедур выступает Маршрутный лист и Отчет о браке в производстве и рекламация на отгруженную продукцию. В маршрутном листе по результатам контрольных действий находят отражение данные в разрезе технологических операций о получении бракованной продукции, а в Отчете о браке в производстве и рекламациях на отгруженную продукцию – представляются затраты на брак по их видам. Подлежащая обязательному отражению информация в данных формах регистрации результатов контрольных действий позволяет оценивать целесообразность затрат на обеспечение качества продукции и выступает в качестве основы принятия оперативных управленческих решений. Регистрация указанных данных осуществляется непосредственно в производственном процессе технологами-менеджерами в соответствии их функциональными обязанностями. Основным приемом контрольных действий на этом этапе выступает мониторинг (наблюдение) и документирование его результатов в Маршрутном листе.

Управленческий функциональный контроль осуществляется учетно-аналитической службой (подразделением) хозяйствующего субъекта. Его основной задачей является не только обобщение и анализ данных о затратах на обеспечение качества продукции в учетной системе организации, но и обеспечение их достоверности. Достоверность этих данных достигается их мониторингом и контролем в процессе производства продукции (то есть на этапе технологического функционального контроля). Для оценки степени достоверности данных о затратах на обеспечение (и повышение) качества выпускаемой продукции субъектами управленческого контроля постоянно должен проводиться мониторинг технологического функционального контроля затрат с целью выявления проблемных мест возможных искажений информации, что влияет на фактическую степень доверия к данным бухгалтерского учета. Для выявления факторов возможных искажений и ошибок в учетных данных рекомендуется проведение ре-

гулярного тестирования в виде теста-проверки функционального технологического контроля затрат на обеспечение качества продукции.

Результаты тестирования технологического контроля затрат на обеспечение (повышение) качества выпускаемой продукции могут указать на допустимые искажения информации (ошибки), которые необходимо учесть при обобщении данных и подготовке их для принятия управленческих решений.

МЕТОДИКА АУДИТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

А.Р. Лавриненко, канд. экон. наук, доц.

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

В современных условиях активизации инвестиционной деятельности в Республике Беларусь назрела необходимость развития совместной деятельности, которая позволяет объединять ресурсы организаций на взаимовыгодной основе, а также решать производственные и финансовые проблемы путем изыскания дополнительных источников финансирования инвестиций и их рационального использования. Совместная деятельность участников в рамках договора простого товарищества основывается прежде всего на доверительных отношениях между ними, что должно подкрепляться возможностью для всех участников получать и использовать финансовую информацию о деятельности товарищества. Ввиду заинтересованности участников в конечных финансовых результатах совместной деятельности достоверность информации должна подтверждаться независимым аудитором. Участники должны быть уверены, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции товарищества законны и правильно отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности товарищества, так как они обычно не имеют доступа к учетным записям, соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в аудиторских услугах.

В ходе аудита простого товарищества аудиторским организациям следует применять Правила аудиторской деятельности, утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь, в полном объеме. Вместе с тем некоторые особенности простых товариществ оказывают влияние на порядок проведения их аудита. К таким особенностям следует отнести следующие:

1. Простое товарищество не является юридическим лицом, а основывается на договоре, в силу которого двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей законодательству цели.

2. Наличие общей долевой собственности, общего имущества товарищей: согласно ст. 913 п. 3 Гражданского кодекса Республики Беларусь, «пользование общим имуществом товарищей осуществляется по их общему согласию», что

предполагает совместный контроль над деятельностью простого товарищества. Совместный контроль позволяет товарищам совместно определять финансовую и хозяйственную политику при осуществлении совместной деятельности с целью получения выгоды.

3. Простое товарищество выступает в качестве самостоятельного субъекта налоговых отношений, т.е. обладает налоговой правосубъектностью, не обладая при этом гражданской или процессуальной правосубъектностью. В основе простого товарищества лежит правоспособность товарищей в рамках и пределах, определенных ими исходя из цели создания простого товарищества.

4. Простое товарищество характеризуется наличием доверительных отношений, основанных на личном доверии товарищей, поскольку действия каждого участника оказывают существенное влияние на деятельность товарищества в целом.

5. Ответственность за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности возлагается на товарища, ведущего общие дела и обособленный бухгалтерский учет деятельности простого товарищества согласно договору.

Таким образом, ознакомление аудиторской организации с деятельностью простого товарищества включает в себя два этапа:

1) получение информации о деятельности простого товарищества и участника, ведущего общие дела товарищества. В ходе аудита аудиторской организации предстоит установить полноту и достоверность системы обособленного бухгалтерского учета и отчетности;

2) получение знаний о деятельности каждого участника в рамках договора. В ходе аудиторской проверки деятельности товарища аудиторская организация обязана убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает совместную деятельность товарища – юридического лица.

Первый шаг позволяет аудиторской организации получить общие сведения об участниках простого товарищества и произвести сегментацию совместной деятельности по участникам и видам их деятельности. Таким образом, определив объем информации, который необходимо получить о деятельности каждого участника договора простого товарищества, аудиторская организация может перейти ко второму шагу предварительного планирования аудита.

Второй шаг предполагает сбор информации не о всей хозяйственной деятельности товарища, а лишь в части сведений о его совместной деятельности в рамках договора простого товарищества.

На основании определения этапов сбора информации о деятельности товарищества необходимо установить области деятельности простого товарищества, понимание которых существенно для аудиторских организаций на всех стадиях аудиторской проверки: предмет и цели деятельности простого товарищества согласно договору; деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества, в том числе подлежащая лицензированию; прочие хозяйственные операции товарищества, в том числе внереализационные.

Отметим, что данная последовательность получения информации о деятельности товарищества позволяет рационально и качественно организовать ка-

ждый этап аудиторской проверки. На первом этапе ознакомления с деятельностью простого товарищества необходимо детально исследовать договор товарищества как основу его создания, определить предмет договора, цели совместной деятельности, права, обязанности и ответственность участников совместной деятельности. На втором этапе следует проанализировать деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества.

С целью оптимизации процесса получения аудиторских доказательств необходимо на стадии планирования аудита определить состав аудиторских процедур по сегментам. Суть данного подхода сводится к следующему: каждый из выделенных сегментов можно аудировать отдельно, хотя аудит всех сегментов взаимосвязан. После завершения каждого сегмента, включая анализ взаимодействия между сегментами, сводят полученные результаты. А затем можно приступать к выработке определенного вывода относительно финансовой отчетности в целом.

Существуют различные подходы к сегментированию аудита. Наиболее распространенным за рубежом является циклический, который позволяет проводить обособленный аудит по циклам тесно связанных одна с другой хозяйственных операций и соответственно по группам отражающих их счетов. Таким образом, аудит простого товарищества целесообразно разбить на сегменты деятельности товарищей и простого товарищества. В рамках каждого сегмента по аналогии с циклическим подходом мы выделим циклы хозяйственных операций (видов деятельности), которые в совокупности и составляют совместную деятельность участников, или простое товарищество. Аудит каждого цикла детализируется на аудиторскую проверку каждого раздела, участка бухгалтерского учета либо вида хозяйственной операции. Для этого обратимся к сегментации аудита по видам операций хозяйственной деятельности. Аудиторской организации на этапе предварительного планирования необходимо определить и систематизировать виды хозяйственных операций, которые подлежат аудиторской проверке в рамках обособленного учета простого товарищества и учета совместной деятельности каждого участника товарищества. Предложенный нами подход к сегментации аудита предполагает наличие определенного набора операций для каждого сегмента, цикла. Каждый участник товарищества выполняет определенные обязательства в рамках договора, которые в хозяйственной деятельности каждого из них проявляются посредством определенных хозяйственных операций, которые, взаимно дополняя друг друга, образуют замкнутый хозяйственный цикл простого товарищества.

Новизна предложенного подхода заключается в том, что после завершения аудита каждого сегмента, включая анализ их взаимодействия, полученные результаты сводятся в сегмент «простое товарищество», так как оценить достоверность бухгалтерского учета доходов товарищества можно только после проверки достоверности учета расходов каждого из его участников.

При планировании аудита простого товарищества особое внимание следует уделить определению факторов, существенно искажающих бухгалтерскую

отчетность товарищества. Поскольку финансовая отчетность имеет достаточно широкий круг пользователей, каждый из них имеет разное представление об уровне существенности. Так, для участников простого товарищества существенной является информация о результатах деятельности, динамике прибыли и реальности активов. Для потенциальных инвесторов будет существенной информация о рентабельности вложений и реальности инвестиционных проектов. Целесообразно определить систему показателей уровня существенности, которая позволит определить суммарное предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества, сгруппировав обстоятельства, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества по сегментам, выявленным на этапе планирования аудита. Определение уровня существенности для каждого участника производится аудитором на основании оценки существенности определенных групп счетов бухгалтерского учета совместной деятельности каждого товарища. Отбор и группировка бухгалтерских счетов производятся по циклам хозяйственных операций товарищества. Данный подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определять значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст возможность ему сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур.

При изменении уровней существенности показателей следует принимать во внимание как минимум два фактора: уровень риска: чем выше риск, тем более строгие границы существенности следует установить; масштаб деятельности организации-участника. При большом объеме деятельности выбираются более строгие границы существенности.

Предложенная выше методика позволяет сформировать систему показателей уровня существенности, определяющую суммарное предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества, сгруппировав обстоятельства, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества, по сегментам, выявленным на первых двух этапах планирования аудита. Данный подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определять значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст ему возможность сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур. Применение данной методики в аудиторской практике позволит рационально и качественно организовать аудиторскую проверку простого товарищества, оценить влияние искажений бухгалтерской отчетности участников на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества в целом, уменьшить риск необнаружения ошибок, обеспечить выполнение рекомендаций международных стандартов по аудиту.

ВОЗМОЖНОСТИ И ГРАНИЦЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МЕТОДОВ АНАЛИЗА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

*В.И. Лакис, д-р социальных наук, проф.
Вильнюсский университет, Литва*

Использование методов анализа при проведении аудита является неотъемлемой частью аудиторских процедур. Это значительно расширяет возможности аудита при сборе достаточных и уместных аудиторских доказательств, на основе которых аудитор формирует свое мнение. Методы анализа могут быть использованы при проведении внешнего и внутреннего аудита.

Внешние аудиторы используют методы экономического анализа при выявлении несоответствий между различными показателями финансовой отчетности или данными бухгалтерского учета и финансовой отчетности, которые могут быть признаками искажений в результате ошибок или обмана. Немаловажное значение имеют методы анализа при определении соответствия данных финансовой и нефинансовой информации, тенденций деятельности предприятия и возможности хозяйственного субъекта продолжать свою деятельность.

Еще более широкие возможности использования анализа при проведении внутреннего аудита. Это связано с характером деятельности внутреннего аудита. В отличие от внешнего аудита, основной задачей которого является исследования достоверности финансовой отчетности, внутренний аудит руководствуется концепцией экономичности, эффективности и результативности. Иными словами основной задачей внутреннего аудита является оценка рациональности использования и обеспечение сохранности имеющихся ресурсов и степени риска, который может иметь место при осуществлении проектов и нетрадиционных хозяйственных операций.

Вопросы использования финансового анализа при проведении аудита исследовались многими авторами. Немало места этим проблемам отведено и в международных стандартах аудита. Однако в опубликованных работах основное внимание уделено процедурам анализа. Отсутствует разработки, касающиеся масштабов использования анализа при проведении аудита.

Целью статьи является исследование возможности использования анализа при проведении аудита.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

- исследовать рекомендуемые формы использования анализа в аудиторской деятельности;
- проанализировать возможности анализа на этапе планирования аудита;
- исследовать возможности анализа на этапах сбора и оценки аудиторских доказательств.

Обзор теории и практики использования анализа в аудиторской деятельности

В литературе, изданной в разных странах и на разных языках, а также в международных стандартах аудита имеются рекомендации и указания по ис-

пользованию анализа в аудиторской деятельности. Подчеркивается необходимость делать это на всех этапах проведения аудита. Анализ рекомендуют использовать путем сопоставления фактических данных с:

- данными предыдущих периодов;
- планами, бюджетами, ожидаемыми результатами;
- данными других предприятий.

Таким же образом исследуют соответствие различных показателей финансовой отчетности, сопоставляют финансовые и нефинансовые показатели [1, с. 96-97; 2, с. 165-167; 3, с. 139]. В некоторых публикациях по анализу рассматриваются вопросы оценки финансового состояния предприятия в тех хозяйственных субъектах, на которых могут иметь место агрессивные методы ведения учета [4, с. 276-283]¹.

В иных публикациях аналитические процедуры рассматриваются как анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемого лица, в целях выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций и причин таких ошибок и искажений [5, с. 175].

В некоторых книгах подчеркивается изучение соответствия данных аналитического и синтетического учета, а также проверка согласованности показателей в отдельных формах отчетности и балансе между собой и с данными бухгалтерского учета и первичных документах [6, с. 365].

В англоязычной литературе также подчеркивается возрастающая роль аналитических процедур при проведении аудита финансовой отчетности. С их помощью можно установить соответствие финансовой и нефинансовой информации, сравнить ожидаемые и фактические показатели, и таким образом выявить расхождения, на основе которых необходимо проводить дальнейшее исследование финансовой отчетности. Приводятся рекомендуемые процедуры: анализ коэффициентов (ratio analysis), анализ тенденций (trend analysis), тесты обоснованности (reasonable tests), процедуры обоснованные на моделях (model-based procedures) [7].

Тесты обоснованности рекомендуют использовать для расчета прогнозируемых данных, которые должны быть отражены в балансе за отчетный период. Эта процедура является наиболее подходящей для проверки правильности данных баланса и отчета о прибылях.

При помощи процедур обоснованных на моделях анализируют текущие финансовые и нефинансовые данные клиента, отраслевые данные за последние

¹ В литературе отсутствует единое определение преднамеренного искажения данных финансовой отчетности. В одних источниках это определяется как агрессивный учет, в иных – агрессивное учетное инженерия, в третьих – творческий учет. Также имеет место различная интерпретация анализируемых явлений. В одних случаях под этим подразумевают манипуляцию данными, не нарушая требований, изложенных в стандартах учета. В иных источниках под этим подразумевается фальсификация данных финансовой отчетности.

три года и, таким образом, рассчитывают ожидаемые показатели баланса и отчета о прибылях.

Порядок использования методов анализа регламентируют международные стандарты аудита. Наиболее широко это рассмотрено в 520-ом международном стандарте аудита. В нем определены процедуры и их возможные результаты. Подчеркнута необходимость использования аналитических процедур при проверке большого количества хозяйственных операций [7]. Более узкие вопросы, связанные с использованием аналитических процедур изложены в других международных стандартах аудита.

В анализируемых публикациях, так или иначе, подчеркнуто значение и необходимость использования анализа при проведении аудита. Однако несколько различающиеся толкования свидетельствуют о различном понимании проблемы. Кроме того, во всех цитируемых публикациях отмечены приемы, с помощью которых можно собрать определенную информацию, но очень мало внимания уделено масштабу использования анализа при проведении аудита. Наблюдается некоторый параллелизм и изоляция научных знаний по аудиту и анализу, что ведет к неполному их использованию.

Аналитические процедуры рекомендуется использовать не только при проведении аудита, но при оказании сопутствующих услуг. Последнее время, в целях сокращения финансовых и трудовых затрат, на небольших предприятиях не проводят аудита, а ограничиваются обзором, который проводят руководствуясь указаниями 2400-ого международного стандарта по заданиям обзоров [9].

Обзор финансовой отчетности не является аудитом. Его проводят более поверхностно и собирают меньшее количество доказательств, поэтому заключение аудитора дает среднюю уверенность о том, что он не обнаружил ничего, что могло бы свидетельствовать о каких либо искажениях финансовой отчетности. В ходе обзора широко используют аналитические процедуры для установления соответствия финансовой и нефинансовой информации, выявление колебаний или фактов, когда некоторые данные не согласуются между собой или отличаются от ожидаемых величин.

Использование методов анализа при планировании аудита

На этапе планирования главной задачей аудитора является накопление информации о предприятии и оценка возможного риска искажения данных финансовой отчетности. В 300-ом международном стандарте аудита [10] подчеркнута необходимость на этапе планирования предусмотреть общую стратегию аудита, которая должна охватить процедуры аудита и время их проведения. Аудитор определяет изменения, которые произошли в течение последнего года, оценивает риск возможного искажения финансовой отчетности. Поэтому аудитор должен располагать всесторонней информацией о характере деятельности предприятия, его структуре, лицах, ответственных за управление и составление финансовых отчетов, внутренний контроль, учетную политику, планирование, результатах деятельности и оценке их руководством предприятия. Эту информацию аудитор собирает из всех доступных источников, используя различные про-

цедур, в том числе и аналитические. Аудитор устанавливает несоответствие показателей, которые могут свидетельствовать о искажении данных финансовой отчетности или иных злоупотреблениях. Во время предварительной оценки финансовой отчетности могут быть выявлены несоответствия показателей, финансовые затруднения, последствием которых может быть банкрот и прекращение деятельности предприятия.

Обнаружив признаки, свидетельствующие о неблагоприятном положении на предприятии, аудитор определяет комплекс процедур, которые позволят собрать достаточное количество убедительных доказательств.

Предварительная оценка данных баланса

Баланс является важнейшей частью финансовой отчетности. В нем имеется информация об активах, собственном капитале и обязательствах. Анализируя данные баланса можно установить:

- структуру и динамику собственного капитала и обязательств;
- соответствие структуры основных средств потребностям предприятия и характеру его деятельности;
- источники финансирования основных средств;
- соотношение собственного капитала и обязательств;
- финансовое и имущественное состояние предприятия.

Результаты анализа баланса могут способствовать принятию решения о процедурах, которые следует использовать аудирова другие финансовые отчеты и на что надо обратить особое внимание.

Для целей предварительного анализа целесообразно синтезировать баланс до самых общих показателей (таблица 1).

Таблица 1 – Обобщенный баланс предприятия

Активы	Собственный капитал и обязательства
Долгосрочные активы	Собственный капитал
Нематериальные активы	Капитал
Материальные активы	Резервы с переоценки
Финансовые активы	Резервы
Прочие долгосрочные активы	Нераспределенная прибыль (убытки)
	Дотации, субсидии
Краткосрочные активы	Обязательства
Запасы	Обязательства, срок погашения которых превышает один год
Дебиторская задолженность	Обязательства, срок погашения которых короче одного года
Прочие оборотные активы	
Денежные средства и их эквиваленты	

Источник: [11, с. 421].

Анализируя данные упрощенного баланса можно получить информацию о том, из каких источников приобретены долгосрочные и краткосрочные активы,

какова структура капитала предприятия и задолженность покупателей. Эти данные могут помочь аудитору определить имущественное и финансовое состояние предприятия и оценить его возможности продолжать свою деятельность в течение следующего отчетного периода.

Долгосрочные активы являются основой деятельности предприятия. Преобразование их стоимости на денежные средства происходит очень медленно. Поэтому их необходимо финансировать из более стабильных источников. Самым стабильным источником является собственный капитал. Существует так называемое золотое правило баланса, в соответствии с которым, финансирование долгосрочных активов и, прежде всего, приобретение основных средств должно быть за счет собственного капитала [12, с.75]. Исключением могут быть долгосрочные обязательства. Однако и в таких случаях доля, приходящаяся на собственный капитал, должна покрывать не менее семидесяти процентов стоимости долгосрочных активов [13, с.10].

Такая политика обеспечивает стабильность предприятия, особенно в периоды кризисов или когда предприятие терпит убытки. Чужим капиталом наиболее целесообразно финансировать запасы, которые быстро можно превратить в денежные средства.

Немаловажное значение для аудитора имеет обоснованность отражения в балансе суммы задолженности покупателей. Анализируя дебиторскую задолженность, аудитор может установить ее размер, динамику, структуру и сумму сомнительной задолженности. Сама по себе сумма дебиторской задолженности мало информативна. Однако сравнивая динамику объема продажи и дебиторской задолженности, за последние пять лет, можно оценить эффективность усилий предприятия по взысканию задолженности покупателей и предварительно оценить перспективу развития предприятия. Рост задолженности покупателей по сравнению с темпами роста продажи, может свидетельствовать о том, что, по каким либо причинам, предприятие теряет свои позиции на рынке и поэтому вынуждено соглашаться с условиями, которые диктуют покупатели. Можно исследовать динамику задолженности покупателей по сегментам рынка, покупателям или по видам реализуемых изделий.

Размер дебиторской задолженности можно сравнить с кредиторской задолженностью. Непосредственная зависимость, между этими видами задолженности, отсутствует. Однако в условиях инфляции, когда деньги постепенно теряют свою покупательную способность, обесценивание разницы между дебиторской и кредиторской задолженностью, является неформальным убытком предприятия.

Сумма дебиторской задолженности может измениться вследствие изменения политики предприятия по отношению к покупателям, Предприятие может дать скидку тем покупателям, которые рассчитываются в установленные договором сроки и увеличить цену на товары тем покупателям, которые систематически рассчитываются с опозданием. Размер скидки или надбавки может зависеть от величины процента за банковский кредит [14, с.252]. С позиции пред-

приятия, несвоевременная оплата счетов, является кредитованием покупателя. В таком случае, образовавшийся недостаток средств, предприятие вынуждено погасить из собственных источников.

Исследование доходов от реализации и себестоимости изделий

Доходы от реализации и себестоимость продукции являются основными факторами, от которых зависит финансовое состояние предприятия и перспектива его развития. Это проблема одинаково важна внешним и внутренним аудиторам, хотя их цели могут быть различными. Важнейшей целью внешнего аудитора является установление достоверности данных о доходах от реализации и себестоимости реализованной продукции, что является основой формирования прибыли. Именно эти данные отчета о прибылях и убытках очень часто искажают на практике.

Внутреннего аудитора интересуют несколько иные проблемы. Его целью является выявление факторов отрицательно сказывающихся на доходах от реализации и себестоимости продукции, что, в конечном итоге, сказывается на прибыли и финансовом состоянии предприятия. Маловероятно, что используя методы анализа, аудиторы установят манипуляции или бесхозяйственность. Однако анализ может им помочь определить позитивные и негативные тенденции или признаки, свидетельствующие о неблагоприятном ходе событий.

Доходы от реализации продукции составляют основную часть доходов предприятия. Сумма доходов зависит не только от объема реализованной продукции, но и от ее ассортимента, качества, цены, условий продажи. Динамику доходов от продажи, аудитор может исследовать в нескольких разрезах:

- по видам изделий;
- покупателям;
- ценовой политике;
- условиям продажи.

Исследование различных аспектов динамики продажи позволит выявить не только тенденции, но и более конкретно установить сильные и слабые стороны этой деятельности, предпочтения покупателей и, руководствуясь полученными данными, сформулировать рекомендации о том, в каком направлении предприятие должно совершенствовать свою деятельность.

Анализируя продажу по видам изделий можно установить наиболее покупаемые и наиболее прибыльные изделия. Это позволит определить наиболее перспективные их виды. Однако систематическое уменьшение объемов продажи конкретных изделий является сигналом того, что необходимо принимать соответствующие меры по улучшению изделия или совершенствованию политики продажи.

Результаты анализа дают возможность установить, какие изделия являются наиболее перспективными. Это может быть основой для принятия решений о пересмотре ассортимента продукции или модификации уже производимых изделий. Такие мероприятия способствуют увеличению объема продажи и укреплению позиций предприятия на рынке. Так можно увеличить доходы от реализа-

ции продукции и улучшить финансовое состояние предприятия. В этом заинтересованы акционеры, потенциальные инвесторы, работники предприятия. Поскольку окончательным результатом усилий аудиторов является увеличение добавочной стоимости предприятия, то все перечисленные заинтересованные группы, должны действовать совместно.

Прибыль предприятия формируют доходы и расходы, связанные с получением доходов. Решающее влияние на размер расходов имеет себестоимость продукции. Себестоимость продукции является синтетическим показателем, включающим в себя почти все расходы предприятия. Поэтому здесь имеет место особо большая вероятность ошибок, манипуляций и злоупотреблений. В большинстве случаев только анализа данных, указанных в отчете о прибылях и убытках может оказаться недостаточно. Аудиторы вынуждены прибегнуть к более углубленному анализу данных финансового и управленческого учета. Углубленный анализ себестоимости позволяет установить:

- величину и структуру себестоимости;
- соотношение тенденций доходов от реализаций и себестоимости;
- влияние себестоимости на конкурентоспособность предприятия [11, с. 438].

Важную информацию, представляющую интерес для всех заинтересованных групп потребителей, можно получить, если аудиторы проведут анализ:

- по элементам, которые входят в структуру себестоимости (материалы, вознаграждения, энергоресурсы, и т.п.);
- по элементам расходов (цена приобретения материалов, транспортные расходы, расходы по складированию, внутреннему перемещению материалов, и т.д.);
- по расходам на производство отдельных видов изделий.

Оценивая результаты анализа себестоимости продукции, аудиторы и иные заинтересованные лица должны проявить осторожность. В некоторых случаях может сложиться ситуация, при которой полная себестоимость конкретного изделия будет превышать доходы от его продажи

Это необязательно может быть бесспорным сигналом к прекращению производства и продажи изделия, так как это может привести к тому, что окончательным результатом будет не увеличение прибыли, а, наоборот, прибыль может уменьшиться. Дело в том, что в состав полной себестоимости изделия входят расходы по управлению и некоторые производственные расходы, которые являются общими для нескольких видов изделий. Это могут быть расходы, связанные с доставкой и хранением материалов, содержанием инфраструктуры производства и иные общие расходы. После прекращения производства убыточного изделия такие расходы будут покрыты за счет других изделий. А это увеличит их себестоимость и приведет к уменьшению их прибыльности, а в некоторых случаях, может стать причиной их убыточности.

Анализ денежных потоков

Данные о денежных потоках предприятия дополняют данные баланса и отчета о прибылях и убытках. Эти данные необходимо анализировать вместе с анализом отчета о прибылях и убытках, так как в обоих упомянутых отчетах

представленная информация касается одного и того же явления. Доходы, отраженные в отчете о прибылях и убытках, показывают право предприятия на получение определенной суммы денег. В отчете о движении денежных средств отражены фактически полученные суммы денег.

С другой стороны изменение денежных потоков на начало, и конец периода является показателем финансового "здоровья" предприятия. При благоприятном функционировании предприятия, денежные потоки на конец отчетного периода, должны быть положительными за счет неиспользованной амортизации и нераспределенной прибыли. На денежные потоки могут оказывать влияние и некоторые другие факторы, такие как дебиторская и кредиторская задолженность, которая может иметь как положительное, так и отрицательное значение. Отрицательные денежные потоки свидетельствуют о том, что в отчетном периоде со счетов предприятия уплыло больше денег, чем было их получено. Это может привести к затруднениям финансирования деятельности предприятия и сигнализирует о необходимости поиска источников финансирования. Систематические отрицательные потоки денежных средств, в течение продолжительного времени, могут привести к неплатежеспособности хозяйственного субъекта.

Следовательно, использование методов анализа при проведении аудита является неотъемлемой частью аудиторских процедур, проводимых внешним и внутренним аудитором. Распространенными способами анализа является сопоставление различных показателей финансовой отчетности между собой и с данными финансового и управленческого учета, исследование динамики показателей, сравнение финансовой и нефинансовой информации.

Используя аналитические процедуры аудитор может убедиться не только в том, что в финансовой отчетности правильно отражены данные о имуществе, капитале, обязательствах, размере прибыли, но и оценить значение тех или иных показателей, а также общее состояние и перспективы развития хозяйственного субъекта.

При помощи анализа аудитор может выявить признаки искажения финансовой отчетности, негативные тенденции, которые могут оказывать отрицательное влияние на деятельность предприятия или становить угрозой продолжению его деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Gabrusewicz, W. Audyt sprawozdań finansowych / W. Gabrusewicz. – Warszawa : PWE, 2010. – 328 s.
2. Kiziukiewicz, T. Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych / T. Kiziukiewicz. – Warszawa : Difin, 2012. – 478 s.
3. Рогуленко, Т.М. Аудит / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева, А.В. Бодяко. – М. : КНОРУС, 2014. – 432 с.
4. Gołębowski, G. Analiza finansowa przedsiębiorstwa / G. Gołębowski, A. Gryciuk, T. Tłaczała, P. Wiśniewski. – Warszawa : Difin, 2014. – 318 s.

5. Карагода, В.С. Аудит: теория и практика / В.С. Карагода. – М. : Юрайт, 2012. – 666 с.
6. Пономаренко, П.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит / П.Г. Пономаренко. – Минск : Выш. шк., 2014. – 558 с.
7. Brown, G. Types of Analytical Procedures Audits / G. Brown, D. Media. – Mode of access: <http://smallbusiness.chron.com/types-analytical-procedure-audits-18524.html>.
8. International Standard on Auditing (ISA) 520, “Analytical Procedures”. – 2009. – Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf/>.
9. International Standard on Review Engagements 2400 (revised) “Engagements to Review Historical Financial Statements”. – 2013. – Mode of access: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B012%202013%20IAASB%20Handbook%20ISRE%202400%20\(Revised\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B012%202013%20IAASB%20Handbook%20ISRE%202400%20(Revised).pdf).
10. International Standard on Auditing (ISA) 300, “Planning an Audit of Financial Statements”. – 2009. – Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>.
11. Mackevičius, J. Finansinė analizė / J. Mackevičius, L. Giriūnas, R. Valkauskas. – Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla, 2014. – 484 p.
12. Sierpińska, M. Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych / M. Sierpińska, T. Jachna. – Warszawa : PWN, 2005. – 407 s.
13. Nowak, E. Analiza sprawozdań finansowych / E. Nowak. – Warszawa : PWE, 2008. – 278 s.
14. Lakis, V. Valdymo apskaitos teorija ir praktika / V. Lakis, J. Mackevičius, L. Gaižauskas. – Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla, 2010. – 362 p.

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

***В.Н. Лемеш**, канд. экон. наук, доц.*

УО «Белорусский государственный экономический университет», Беларусь

В современной истории развития отечественного аудита можно выделить как позитивные, так и отрицательные аспекты. Эти аспекты связаны с экономическими преобразованиями в экономике. С одной стороны, на начальном этапе развитие рыночных отношений привело к значительному притоку аудиторских кадров из контрольно-ревизионных государственных службах, что не могло не сказаться на методических подходах при оказании аудиторских услуг. С другой стороны изучение накопленного позитивного зарубежного опыта этой формы независимого контроля и адаптация его к условиям нашей страны явились существенным вкладом в развитие аудита.

Зародившийся в девяностые годы прошлого столетия отечественный независимый аудит прошел ряд этапов, на каждом из которых возникали и решались различные проблемы. За прошедший период в Республике Беларусь было при-

нято около 200 нормативных правовых актов различного уровня, в том числе декреты и указы Президента Республики Беларусь, кодексы и законы, постановления Совета Министров и Министерства финансов, документы Аудиторской палаты и других органов. В последние годы в нашей стране произошли существенные изменения в области правового регулирования аудиторской деятельности. К числу таких документов следует отнести: Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» 12.07.2013 № 56-З [1]; Указ Президента Республики Беларусь «О лицензировании отдельных видов деятельности» [2]; План мероприятий на 2011 год по сближению национального законодательства с международными стандартами финансовой отчетности [3] и др.

Однако их принятие никак не подкреплялось научными исследованиями национальных особенностей и теоретической базы в области аудиторской деятельности. В развитии аудита, как в Республике Беларусь, так и странах бывшего СССР, в том числе ближайшего соседа и партнера по союзному государству – Российской Федерации, наблюдается некоторый крен в сторону правового регулирования без формирования серьезной научной базы этого вида контроля по ключевым аспектам: объект, предмет и метод аудита. Существенный вклад в решение актуальных проблем теории, методологии и практики контроля внесли такие известные отечественные и зарубежные ученые, как Н.Т. Белуха, С.М. Бычкова, Ф.Ф. Бутынец, В.В. Бурцев, Н.Г. Выговская, А.А. Терехов, А.Д. Шеремет и др.

Особо хочется отметить, что в 1990 году создается единственный в Республики Беларуси Совет по защите докторских и кандидатских диссертаций по специальности бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности. Данный совет возглавляли в разные периоды: д.э.н. профессор В.И. Стражев на протяжении 8 лет (1994–2002 гг.); с 2002 г. д.э.н. профессор Д.А. Панков. Следует отметить, что за весь период функционирования совета не было защищено ни одной работы по теории аудита, а лишь в некоторых предлагались особенности методики аудита некоторых объектов бухгалтерского учета. Такое положение дел вызывает серьезную озабоченность в эффективности принимаемых нормативных правовых актов, а также о сроках их реализации в полном объеме.

Официальной датой рождения аудита в Республике Беларусь принято считать 30 сентября 1991 года – с принятием постановления Советом Министров Республики Беларусь «О контрольно-ревизионной службе» № 367 [4] (далее – постановление № 367). Пунктом 4 постановления № 367 было признано целесообразным создание в республике аудиторской службы и Аудиторской палаты Республики Беларусь, а также утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь. Постановлением предусматривалось несколько важных моментов, в том числе лицензирование аудиторской деятельности.

В 1992 году постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 августа 1992 г. № 506 [5] Министерству образования поручалось обеспечить подготовку аудиторов в Белорусском государственном экономическом универ-

ситете начиная с 1992/93 учебного года. Подготовка аудиторов с 1992 года начала осуществляться в учебном центре, специально созданном при Белорусском государственном экономическом университете. Учебным центром были разработаны программы подготовки к экзаменам. Приток аудиторов в это время происходил, в основном, за счет специалистов бухгалтерских служб и бывших работников ведомственных контрольно-ревизионных служб. Только за 1993 г. было выдано лицензий: аудиторам – 395; аудиторам – предпринимателям – 2; аудиторским организациям – 45.

Дальнейшему развитию аудита способствовало принятие Закона Республики Беларусь от 08.11.1994 № 3373-XII «Об аудиторской деятельности» [6]. Очень важным аспектом явились требования статьи 16 данного закона по документальному оформлению результата аудиторской проверки – заключения аудиторской организации (аудитора). Аудиторское заключение состояло из двух частей — аналитической и итоговой.

Определенную роль по дальнейшему развитию аудита в Республике Беларусь сыграло постановление Кабинета Министров Республики Беларусь от 17.06.1996 № 398 «О юридических лицах негосударственной формы собственности, подлежащих обязательной аудиторской проверке» [7]. Следует подчеркнуть, что осозная важность и значимость отчетности, прошедшей обязательный аудит, указанным постановлением рекомендовалось Аудиторской палате Республики Беларусь по согласованию с Главной государственной налоговой инспекцией при Кабинете Министров Республики Беларусь и Министерством финансов разработать перечень вопросов, подлежащих обязательной проверке при проведении аудита соблюдения налогового законодательства.

Примерный перечень вопросов, подлежащих аудиторской проверке соблюдения действующего налогового законодательства был подготовлен Аудиторской палатой, согласован с Минфином Республики Беларусь № 15-1/430 и ГГНИ при Кабинете Министров Республики Беларусь № 07-02-8/7448 от 30 августа 1996 г. и доведен до аудиторов и аудиторских организаций письмом от 30 августа 1996 г. № 01-3/88.

Важным событием в области современного аудита в Республике Беларусь следует отметить принятие Президентом Республики Беларусь Декрета от 28.07.1999 № 30 «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельности и контролю за ее осуществлением в Республике Беларусь» (далее – Декрет № 30). Именно принятие данного документа можно считать днем ликвидации Аудиторской палаты Республики Беларусь, как общественной организации, поскольку все ее функции и полномочия перешли в компетенцию Министерства финансов Республики Беларусь.

В настоящее время аудиторские организации могут оказывать аудиторские и профессиональные услуги только с привлечением работников, состоящих в штате этой организации [1, ч. 4 ст. 7]. До отмены лицензирования аудиторской деятельности данная норма являлась лицензионным требованием. Включение ее в Закон было продиктовано объективной необходимостью. По мнению специа-

листов Министерства финансов Республики Беларусь ограничение на привлечение аудиторов для выполнения отдельных работ по договорам возмездного оказания услуг уменьшит «перетекание» заказчиков от аудиторских организаций к аудиторам - индивидуальным предпринимателям, будет способствовать усилению контроля руководства аудиторской организации за работой специалистов и соответственно повышению качества оказываемых услуг [8, 37-38]. По мнению автора, анализ договорной работы по отношению к данному фактору базируется на субъективном подходе и не подтвержден никакими серьезными статистическими данными.

Начиная с 2000 г. предпринимался ряд мер по повышению требований к аудиторам. Так, в 2000 г. была проведена переаттестация всех аудиторов. В результате лицензии получили 940 аудиторов, 407 аудиторов индивидуальных предпринимателей, 104 аудиторские организации. Кроме того, в течение 2000 года было выдано еще 135 лицензий аудиторам, 51 лицензия – аудиторам индивидуальным предпринимателям, 8 лицензий – аудиторским организациям. Среднесписочная численность аудиторов, осуществляющих деятельность в 2000 году, составила 773 человека, при 977 внесенных в государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций, в том числе работало 387 аудиторов индивидуальных предпринимателей. Часть аттестованных аудиторов предпочла, сохранив за собой аттестат аудитора, реализовывать себя в другой нише. По прошествии времени можно констатировать, что, несмотря на значительные усилия со стороны Министерства финансов Республики Беларусь, численный состав аудиторов за прошедшие пятнадцать лет после переаттестации аудиторов так и не достиг цифр середины 1999 г.: в Государственном реестре насчитывалось 1657 аудиторов, 157 аудиторских организаций и 405 аудиторов индивидуальных предпринимателей.

Очень важным моментом с принятием нового закона «Об аудиторской деятельности» является то, что контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов-ИП, аудиторов может быть как внутренним, так и внешним. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов-ИП осуществляется аудиторскими объединениями в отношении своих членов в соответствии с учредительными документами и внутренними правилами аудиторской деятельности аудиторского объединения.

В настоящее время в республике созданы Ассоциация профессиональных аудиторов (АПУ), Ассоциация аудиторских организаций (ААО) и Ассоциация сертифицированных бухгалтерским и аудиторов Беларуси. Сегодня назрел весьма актуальный вопрос о дальнейшем развитии общественной самоорганизации аудиторов путем создания крупной общественной (то есть финансируемой исключительно за счет членских взносов и иных не запрещенных законодательством источников) структуры (возможно, возрожденной Аудиторской палаты – название принципиального значения не имеет), которая объединила бы максимальное большинство аудиторских организаций, а, возможно, и аудиторов – индивидуальных предпринимателей.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об аудиторской деятельности : Закон Респ. Беларусь от 12.07.2013 г., № 56-З.
2. План мероприятий на 2011 год по сближению национального законодательства с международными стандартами финансовой отчетности : утв. зам. Премьер-министра Респ. Беларусь С.Н. Румасом от 09.03.2011 г., № 30/224-209.
3. О лицензировании отдельных видов деятельности : Указ Президента Респ. Беларусь от 01.09.2010 г., № 450 : с изм.
4. О контрольно-ревизионной службе : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, № 367.
5. Об образовании Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 17.08.1992 г., № 506.
6. Об аудиторской деятельности : Закон Респ. Беларусь от 08.11.1994 г., № 3373-ХІІ.
7. О юридических лицах негосударственной формы собственности, подлежащих обязательной аудиторской проверке : постановление Кабинета Министров Респ. Беларусь от 17.06.1996 г., № 398.
8. Рыбак, Т.Н., Касперович Е.Н. Новое правовое поле аудита / Т.Н. Рыбак, Е.Н. Касперович // Главная книга.by. – 2013. – № 18. – С. 37–43.

АУДИТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ: МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ

Л.В. Масько, канд. экон. наук

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

В настоящее время проведение в организациях аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности связано с экологической, экономической и социальной необходимостью. Надежность информации аудита повышает доверие к отчетам организации. Аудиторское заключение в совокупности с другими необходимыми документами может иметь большое значение при принятии решений инвесторами по выделению инвестиций или банками по открытию кредитных линий для финансирования различных проектов организации. Однако системный подход к осуществлению аудита экологических вопросов в настоящее время отсутствует. В результате не представляется возможным в полном объеме достоверно оценить влияние на отчетность аудируемого лица экологических аспектов его деятельности. В этой связи разработка системного подхода при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций приобретает особую актуальность.

В международной аудиторской практике действует Положение о международной аудиторской практике 1010 «Учет экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности», в котором подчеркнута чрезвычайная важность данных вопросов и растущий интерес к ним среди пользователей финансовой отчетности, так как при определенных обстоятельствах они могут оказывать на нее сущест-

венное влияние. Руководство субъекта хозяйствования несет ответственность за признание, оценку и раскрытие информации по экологическим вопросам.

Результаты проведенного сравнения свидетельствуют о том, что экологические вопросы, предусмотренные Правилами аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» в Республике Беларусь, совпадают по своей сути с изложенными в Положении о международной аудиторской практике 1010 «Учет экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности». Следует отметить, что Правила аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» в Республике Беларусь содержат особенность в части сообщения собственнику и руководству аудируемого лица о нарушениях экологического законодательства. На основании проведенного исследования можно сделать вывод о том, что акцент на экологические вопросы при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций Республики Беларусь сделан с учетом Положений международной аудиторской практики и в направлении сближения с Международными стандартами аудита.

Изучение нормативно-правовых и литературных источников позволяет сделать вывод о том, что методическое обеспечение конкретных процедур аудита экологических аспектов бухгалтерской отчетности субъектов хозяйствования должно основываться на базисных теоретических положениях, в качестве которых выступают формирование объекта аудита экологических вопросов и подходы сегментирования бухгалтерской отчетности. В связи с этим необходимо исследовать взаимосвязь понятий «экологический аудит» и «аудит экологических вопросов бухгалтерской отчетности».

Модель связи аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности и экологического аудита представлена на рисунке 1.



Рисунок 1 – Модель связи аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности и экологического аудита в Республике Беларусь

Результаты проведенного исследования обосновывают вывод о том, что связь аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности и экологического аудита в Республике Беларусь отсутствует, так как аудируются различные объекты. Это соответственно приводит к отсутствию связи между экономической и экологической составляющими в деятельности организации и свидетельствует об извлечении экономических выгод без учета экологического фактора. Поэтому отсутствие бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе объекта экологического аудита в Республике Беларусь считаем существенным недостатком, который не позволяет выявить финансовые показатели, влияющие на разработку мероприятий по снижению воздействия субъекта на окружающую среду и осуществлению мер по рациональному природопользованию. Следовательно, объекты проверки у экологического аудита и аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности различные и это различие обосновывается целью их проведения.

В зависимости от деятельности аудируемого лица экологические вопросы могут иметь существенное влияние на показатели бухгалтерской отчетности. Считаем, что на формирование методики аудита организаций оказывают влияние подходы сегментирования бухгалтерской информации, которые определяют процедурные этапы проверки. В качестве таковых в литературных источниках представлены: пообъектный и (или) циклический. Внимание данным подходам в своих работах уделяют ученые Н.В. Парушина и С.П. Суворова; Л.В. Гусарова; Р.Н. Сунгатуллина и Е.А. Клинова; И.Н. Богатая; А.Д. Шеремет и В.П. Суйц.

Важно подчеркнуть, что Н.В. Парушина и С.П. Суворова приходят к выводу о том, что аудиторам в практической деятельности целесообразно комбинировать данные подходы к аудиту при проведении аудиторских процедур. Л.В. Гусарова подчеркивает, что в международной практике аудита циклическому подходу уделяется основное внимание и считает, что данный подход является наиболее оптимальным, так как позволяет выделить наиболее крупные циклы из общей массы хозяйственных операций. И.Н. Богатая обращает внимание на то, что в настоящее время можно выделить третий подход к планированию и проведению аудиторской проверки – процессно-объектный. Данный подход содержит как элементы циклического, так и пообъектного. А.Д. Шеремет и В.П. Суйц приходят к выводу о том, что в практике аудита можно сочетать два метода сегментирования информации, а именно проверку типовых многочисленных операций проводить по циклам хозяйственных операций, а разовых существенных операций – пообъектно.

На основании проведенного исследования сущностного наполнения каждого из подходов к сегментированию бухгалтерской информации, которые применяются при проведении аудита, а также преимуществ и недостатков данных подходов, можно сделать вывод о комплексном применении их в практике осуществления аудита экологических вопросов. Результаты исследования обосновывают схему предлагаемого комплексного подхода при проведении аудита эко-

логических вопросов бухгалтерской отчетности организаций Республики Беларусь, представленную на рисунке 2.

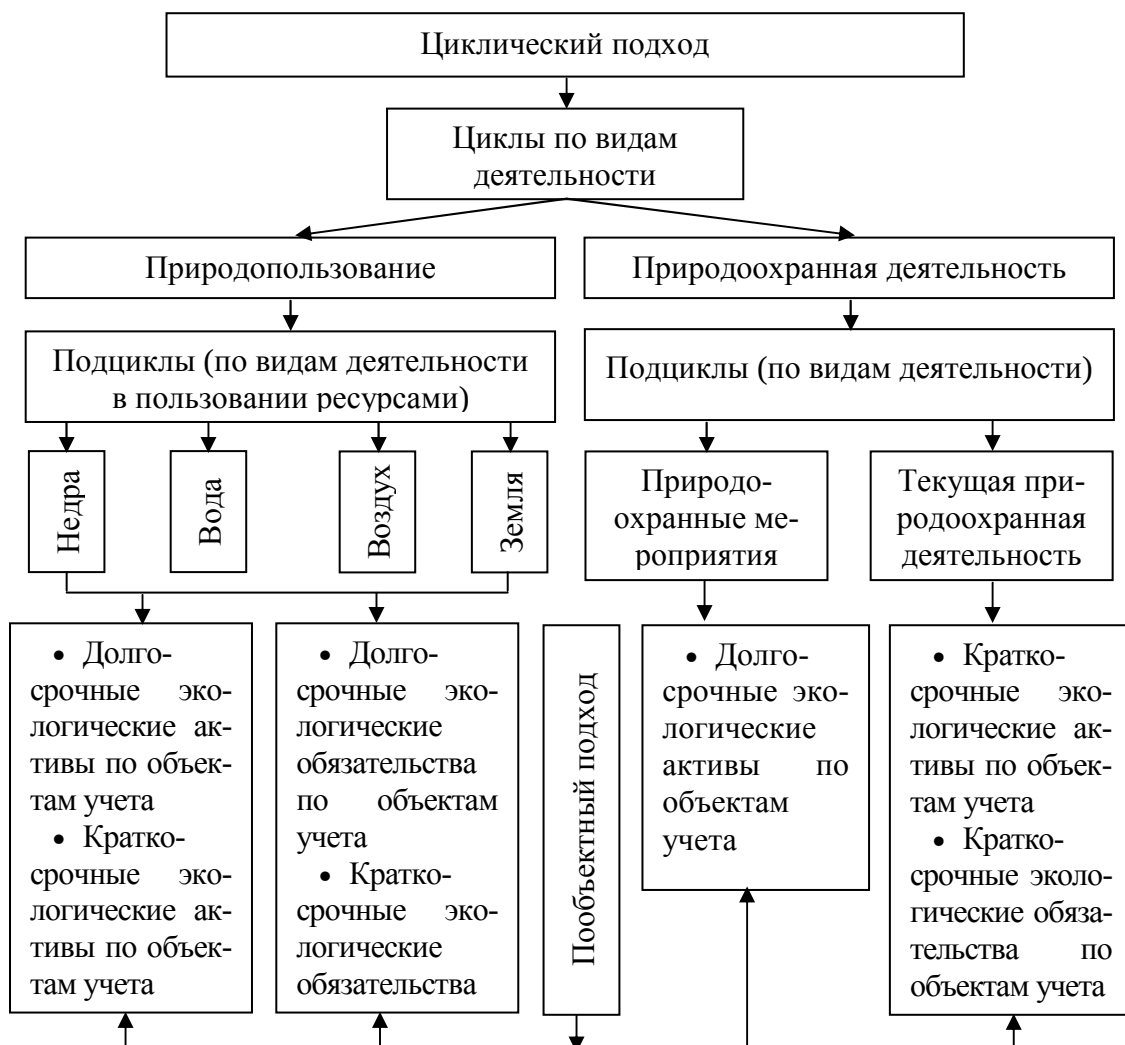


Рисунок 2 – Схема предлагаемого комплексного подхода при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций

Представленная схема показывает взаимосвязь двух подходов (циклического и пообъектного), дополняемость друг друга и целесообразность их комплексного использования при разработке конкретных методик аудирования. Таким образом, комплексный подход сегментирования данных учета и бухгалтерской отчетности при проведении аудита экологических вопросов в организациях Республики Беларусь, разработанный на основе применения циклического и пообъектного, выступает в качестве одного из базисных теоретических положений при разработке методики его осуществления. Это позволит в полном объеме достоверно оценить влияние экологических аспектов на результаты деятельности аудируемой организации, состояние экологических активов и обязательств и их представление в ее бухгалтерской отчетности.

СОВРЕМЕННАЯ ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ПРОГРАММЫ АИС «РИСК-АУДИТ»

А.А. Мезенцев, канд. экон. наук, доц.

АНО ВПО «Национальный институт им. Екатерины Великой», Россия

Современный процесс аудита связан с использованием передовых технологий организации аудита, на основе последних информационных технологий и персональных компьютеров.

На наш взгляд, автоматизированная Информационная Система «Риск-Аудит» полностью отвечает данным требованиям.

Программа осуществляет автоматизацию функции внутреннего аудита и имеет реализованные проекты по внедрению и автоматизации на крупных предприятиях с разветвленной структурой и в транспортном секторе.

Автоматизированная информационная система внутреннего аудита и контроля позволяет автоматизировать следующие процессы:

- подготовку проверок (разработка карт рисков, подготовка плана аудита, составление рабочих программ аудита, формирование индивидуальных заданий);
- проведение проверок (документирование аудиторских процедур, контроль выполнения программ проверок, управления загрузкой персонала, формирование локальных и сводных отчетов, хранение аудиторских доказательств);
- анализ деятельности компании (аналитическая, статистическая и управленческая отчетность).

Назначение и основные свойства функционала системы:

- внедрение в практику внутреннего аудита компании стандартизированных методов и правил планирования, проведения, документирования аудита и формирования аудиторских отчетов;
- обеспечение прозрачности функции внутреннего аудита, в т.ч. для комитета по аудиту;
- эффективное использование ресурсов;
- повышение эффективности и качества проверок;
- повышение престижа сотрудников службы внутренних аудиторов;
- повышение степени доверия к информации, выводам и гарантиям, предоставляемым внутренним аудитом руководству компании;
- оперативная подготовка локальных и сводных отчетов;
- ежедневный мониторинг проведения проверок.

Назначение и основные свойства функционала системы:

- внедрение в практику внутреннего аудита компании стандартизированных методов и правил планирования, проведения, документирования аудита и формирования аудиторских отчетов;
- обеспечение прозрачности функции внутреннего аудита, в т.ч. для комитета по аудиту;

- эффективное использование ресурсов;
- повышение эффективности и качества проверок;
- повышение престижа сотрудников службы внутренних аудиторов;
- повышение степени доверия к информации, выводам и гарантиям, предоставляемым внутренним аудитом руководству компании;
- оперативная подготовка локальных и сводных отчетов;
- ежедневный мониторинг проведения проверок.

В основу функционала АИС «Риск-Аудит» включены:

- международные стандарты управления внутренним аудитом на предприятиях, принятые ИА (Institute of Internal Auditors).
- правила аудиторской деятельности, утвержденные постановлениями Правительства Российской Федерации;
- ГОСТ Р ИСО 9000-2001 «Система менеджмента качества (Quality management system)»;
- методики проведения проверок по отдельным вопросам;
- методология риск-ориентированного планирования проверок.

В основу функционала АИС Риск-Аудит включены:

- международные стандарты управления внутренним аудитом на предприятиях, принятые ИА (Institute of Internal Auditors);
- правила аудиторской деятельности, утвержденные постановлениями Правительства Российской Федерации;
- ГОСТ Р ИСО 9000-2001 «Система менеджмента качества (Quality management system)»;
- методики проведения проверок по отдельным вопросам;
- методология риск-ориентированного планирования проверок.

Планирование проверок:

- идентификация, оценка и мониторинг рисков;
- формирование квартального плана на основе анализа рисков;
- осуществление календарного планирования проведения проверок;
- хранение информации о ресурсах;
- ведение общего и персонального календарей.

Подготовка проведения проверок:

- формирование рабочих программ проверок;
- планирование рабочего времени аудиторов и отображение графика занятости;
- предоставление пользователям доступа к материалам предыдущих проверок, включая рабочие документы и отчеты;
- формирование отчетов по распределению ресурсов.

Проведение проверки:

- заполнения аудитором на проверке рабочих документов по пунктам рабочей программы аудита в электронном виде;
- возможность уточнения рабочей программы проверки;

- хранение файлов с аудиторскими доказательствами;
- контроль выполнения графика проверки;
- предварительный контроль результатов проверки со стороны руководителя проверки, руководителей аудиторских групп.

Анализ:

- формирование отчетов по любой аналитике, включая группировку и отбор реквизитов по выбору пользователя;
- анализ результатов проведенных проверок;
- контроль качества выполнения аудиторских и ревизионных процедур;
- контекстный поиск по архиву документов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Компьютерные информационные системы в аудите: учебное пособие для студентов вузов / В.И. Подольский, Н.С. Щербакова, В.Л. Комиссаров; под ред. проф. В.И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
2. О бухгалтерском учете : Федер. закон от 06.12.2011 г., № 402-ФЗ.

ПРИМЕНЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ ВО ВНУТРЕННЕМ АУДИТЕ (КОНТРОЛЕ)

А.А. Мезенцев, канд. экон. наук, доц.

АНО ВПО «Национальный институт им. Екатерины Великой», Россия

Одним из важнейших элементов управления является внутренний аудит. Его цель состоит в том, чтобы выявить «слабые места» и ошибочные решения, своевременно исправить их и не допустить повторения. Внутреннему контролю подвергаются все участки и структурные подразделения хозяйствующего субъекта, он охватывает финансово-экономическую и производственную деятельность предприятия в целом.

Внутренний контроль организуется на средства хозяйствующего субъекта внутри предприятия по решению руководства для повышения эффективности управления. При этом полученная информация используется, как правило, управленческим персоналом.

Чтобы глубже понять сущность системы контроля как важной управленческой категории, раскрыть механизм функционирования выражаемых ею отношений, выявить особенности ее составляющих, необходимо классифицировать ее в соответствии с различными признаками.

Важнейший классификационный аспект внутреннего контроля – формальный. Выбор формы внутреннего контроля зависит от:

- сложности организационной структуры;
- правовой формы;

- видов и масштабов деятельности;
- целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности;
- отношения руководства организации к контролю.

Одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля – внутренний аудит. Он присущ всем предприятиям, для которых характерны:

- усложненная организационная структура;
- многочисленность филиалов, дочерних компаний;
- разнообразие видов деятельности и возможность их кооперирования;
- стремление органов управления получать достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления.

Кроме того:

1. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

2. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Внутренний контроль осуществляется на всех уровнях управления экономическим субъектом. В высшем звене он ведется через администрацию и аппарат главного контроллера, например, отдел внутреннего аудита. В среднем звене контроль осуществляется посредством финансовой, бухгалтерской, кадровой и др. служб, которые собирают и обрабатывают информацию, характеризующую фактические результаты деятельности за определенный период, выявляют отклонения и устанавливают причины. Таким образом, внутренний контроль имеет значение в выявлении и мобилизации резервов, способствует повышению эффективности и качества работы, выявлению причин и условий, способствующих образованию потерь.

В аудиторской деятельности в последние годы начинают применяться новые информационные технологии. Компьютер становится инструментом аудитора, позволяющим ему сократить время и средства для проведения аудита, проводить более детальную проверку объекта, составлять качественные аудиторские заключения с рекомендациями по направлениям и средствам улучшения финансово-хозяйственного положения предприятия.

Существует множество информационных систем внутреннего контроля. Например: АСП-ВАК, АИС «Риск-Аудит» и АРМ «Аудитор». Остановимся на АСП-ВАК: автоматизированной *системе проверки* внутреннего аудита и контроля.

Эта система обеспечивает централизованное хранение, обработку и получение доступа к оперативной информации по процессам проведения внутреннего аудита и контроля и проведения анализа выполненных проверок. Кроме того, она предоставляет возможность как формирования отчетных документов по

процессам проведения внутреннего аудита и контроля, в соответствии со стандартизированными формами шаблонов отчетов, так и формирование оперативных и аналитических отчетов за различные периоды времени и в различных аналитических разрезах.

АСП ВАК – это эффективное решение для компаний, имеющих собственную службу внутреннего аудита. Решение обеспечит автоматизированную информационную поддержку всех процессов жизненного цикла проведения внутреннего аудита.

Масштабность системы позволяет выбрать эффективную конфигурацию, учитывающую характеристики каналов связи, архитектуру серверов и рабочих станций: трехуровневую конфигурацию, работу через Интернет или терминальный доступ.

Функциональность:

- планирование деятельности и управление ресурсами;
- планирование аудиторских проверок;
- выполнение внутренних аудиторских проверок;
- планирование выполнения аудиторских рекомендаций;
- регистрация и анализ рисков внутреннего аудита;
- анализ данных и формирование аналитических отчетов по проверкам;
- администрирование;
- поддержка процесса согласования и утверждения отчетности;
- поддержка работы пользователей в системе.

Преимущества:

- унификация, стандартизация документации для четкой регламентации планирования, проведения и оформления результатов проверок (аудитов);
- осуществление контроля за выполнением аудиторских процедур;
- систематизация информации по проведенным проверкам (аудитам);
- улучшение средств анализа информации для принятия управленческих решений;
- выявление динамики по конкретным видам нарушений и недостатков системы внутреннего контроля;
- оперативное получение информации по выявленным нарушениям и недостаткам в разрезе: объектов аудита и контроля (бизнес-процессов, подразделений и ДЗО), работников, проводивших конкретную проверку (аудит) и т.д.;
- повышение оперативности принятия решений и передачи информации;
- обеспечение безопасности и конфиденциальности информации.

Ключевые особенности:

- трехуровневая распределенная архитектура;
- легкость администрирования (составные части системы просты и реализованы в виде стандартных средств ОС Windows);
- отличная масштабируемость, поддерживающая рост и развитие бизнеса;
- простота развертывания и сопровождения ПО АС ПВА;

- удобный и интуитивно понятный пользовательский интерфейс (дополнен механизмами оповещений);
- унифицированные внутренние коммуникации;
- двухуровневая ролевая модель доступа к данным;
- возможность использования ЭЦП в процессах согласования в Системе;
- проведение проверок и оценка деятельности проверяемых подразделений на основе системы рисков;
- возможность автоматизировано осуществлять комплекс мероприятий по планированию мониторинга, предотвращению и анализу рисков в соответствии с установленным регламентом;
- мощный инструмент для бизнес-анализа результатов проведения аудита в различных аналитических разрезах;
- сквозной просмотр информации по всей холдинговой структуре;
- возможность одновременной работы до нескольких сотен пользователей;
- расширенная информационная поддержка пользователей с использованием демонстрационных видеоматериалов;
- управление состоянием процессов проведения аудита с автоматической сменой и отображением статусов состояний процесса;
- обеспечение работы пользователей в условиях отсутствия доступа к единому хранилищу (режим off-line) с последующей синхронизацией данных.

ЛИТЕРАТУРА

1. Компьютерные информационные системы в аудите : учебное пособие для студентов вузов / В.И. Подольский, Н.С. Щербакова, В.Л. Комиссаров; под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
2. О бухгалтерском учете : Федер. закон от 06.12.2011 г., № 402-ФЗ.

АВТОМАТИЗИРОВАННОЕ РАБОЧЕЕ МЕСТО АУДИТОРА

*Г.А. Мезенцева, канд. экон. наук, доц.
Современный гуманитарный университет, Россия*

Аудиторская деятельность в России за сравнительно короткий срок прошла этап становления и продолжает развиваться. Выраженное независимым аудитором мнение о достоверности информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности, позволяет заинтересованным пользователям с большей уверенностью использовать эту информацию при принятии управленческих решений, что снижает предпринимательские риски. Кроме того, консультируя работников предприятий, помогая им устранять недостатки в ведении учета и составлении отчетности, аудиторские организации (аудиторы) способствуют повышению уровня бухгалтерского и налогового учета в целом.

Основная деятельность по законодательному и нормативно-правовому обеспечению аудиторской деятельности, которая ведется в настоящее время в России, направлена на создание оптимальных условий для дальнейшего развития аудита в стране.

Важные изменения в аудиторской деятельности затрагивают и технологию ведения аудиторских проверок, и прежде всего на основе применения информационных технологий и персональных компьютеров.

Для автоматизированного рабочего места аудитора разработана специальная программа АРМ «Аудитор».

АРМ «Аудитор» является автоматизированным рабочим местом аудитора и обеспечивает автоматизацию деятельности сотрудников службы или департамента внутреннего аудита в части процесса проведения аудиторских проверок. Эта программа функционально дополняет систему информационной поддержки деятельности службы внутреннего аудита.

Участниками автоматизируемой АРМ «Аудитор» деятельности при проведении аудиторской проверки являются:

- руководитель аудиторской проверки – сотрудник службы внутреннего аудита, который, в соответствии с предписанием, назначается для организации и проведения аудиторской проверки;
- проверяющие – сотрудники службы внутреннего аудита и сотрудники других подразделений, которые, в соответствии с предписанием, включены в состав группы проверяющих для участия в проведении аудиторской проверки;
- эксперты – специалисты службы внутреннего аудита, осуществляющие рассмотрение отчетов проверяющих;
- куратор аудиторской проверки – старший сотрудник службы внутреннего аудита, который назначается для оказания консультационной и практической помощи руководителю аудиторской проверки.

Средствами АРМ «Аудитор» обеспечивается автоматизация деятельности, осуществляемых при проведении аудиторских проверок:

- определение методов и последовательности проведения аудиторской проверки;
- сбор и анализ аудиторских доказательств;
- оформление результатов аудиторской проверки, включая подготовку акта об аудиторской проверке;
- контроль и координация проведения аудиторской проверки.

АРМ «Аудитор» обеспечивает решение следующих задач:

1. Получение пакета документов.
2. Доступ к справочной информации по объекту аудита.
3. Доступ к нормативным документам.
4. Формирование тематических подборок.
5. Отбор и адаптация методического обеспечения.
6. Формирование и корректировка программы работ.

7. Ведение материалов аудиторской проверки.
8. Формирование текущих документов аудиторской проверки.
9. Ввод сведений о нарушениях и недостатках.
10. Заполнение опросных листов.
11. Поддержка расчетов, измерений и оценок.
12. Формирование отчетов проверяющих.
13. Рассмотрение отчетов проверяющих.
14. Формирование акта аудиторской проверки.
15. Формирование отчетности по результатам аудиторской проверки.
16. Обновление справочной информации по объекту аудита.
17. Формирование отчетов о ходе аудиторской проверки.
18. Предоставление материалов аудиторской проверки.
19. Доведение задач, рекомендаций.
20. Формирование ходатайств.

Разработанные сегодня информационные аудиторские системы, в какой-то мере, одинаковы между собой, т.к. осуществляют одни и те же функции, но между ними существуют незначительные различия, относящиеся к использованию программ более или менее опытными специалистами. Важным аспектом является форматирование данных в MSOffice и возможность сообщения с другими программами, что значительно может упростить задачу проведения аудита.

Существующее положение по применению информационных технологий в аудиторской практике изменилось в лучшую сторону. Бухгалтера и аудиторы владеют компьютерной грамотой и используют в своей работе компьютеры. В этой связи все положения, связанные с вычислительной техникой, было сочтено целесообразным включить в различные международные стандарты общего назначения. Что касается российских федеральных стандартов, то пока таких, относящихся к использованию ПК и информационных технологий, не создано. В этой связи вопросы изучения использования ПК и информационных технологий являются весьма актуальными.

ЛИТЕРАТУРА

1. О признании Международных стандартов финансовой отчетности : постановление правительства Российской Федерации от 25.02.2011 г. № 107.
2. О бухгалтерском учете : Федер. закон от 06.12.2011 г., № 402
3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : утв. приказом : утв. приказом М-ва Финансов Российской Федерации от 06.07.99 г., № 43н.
4. Компьютерные информационные системы в аудите : учеб. пособие для студентов вузов / В.И. Подольский, Н.С. Щербакова, В.Л. Комиссаров; под ред. проф. В.И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ДОСТОВЕРНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ООО «ГАЗПРОМ ПХГ»

Т.М. Мезенцева, д-р экон. наук, проф.

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия

Одной из главных задач бухгалтерского учета является организация контроля над имуществом предприятия. Для обеспечения достоверных данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Общество обязано проводить инвентаризацию имущества, в ходе которой проверяют и документально подтверждают их наличие, состав и оценку.

Инвентаризация – это установление на определенный момент фактического наличия средств и их источников, фактически произведенных затрат путем пересчета инвентаризируемого объекта в натуре, т.е. снятие остатков, или путем проверки учетных записей. С помощью инвентаризации проверяют правильность данных текущего учета и выявляют ошибки, допущенные в учете. Инвентаризация необходима для уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества предприятия.

Инвентаризации подлежит все имущество (все виды имущества, принадлежащие предприятию независимо от его местонахождения; имущество, не принадлежащее предприятию, но числящееся в бухгалтерском учете; имущество, не учтенное по какой-либо причине) и все виды финансовых обязательств. Инвентаризации могут быть плановыми, которые производятся в заранее установленные сроки, и внеплановыми (внезапными), которые проводятся неожиданно для материально ответственного лица, чтобы установить наличие ценностей. Их осуществляют по распоряжению вышестоящих органов, руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Количество инвентаризаций в отчетном году, порядок и сроки их проведения и перечень проверяемого имущества и обязательств устанавливается руководителем предприятия, кроме случаев, когда в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризации обязательно, а именно:

- при выкупе, продаже имущества организации, передаче его в аренду, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация зданий, сооружений и других неподвижных объектов основных средств может проводиться один раз в 3 года, а библиотечных фондов – один раз в 5 лет. В районах на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи имущества;

- в случае аварии, стихийного бедствия, пожара и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации предприятия перед составлением ликвидационного баланса;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

В ООО «Газпром ПХГ» особенности проведения инвентаризаций в Обществе закреплены в Учетной политике по бухгалтерскому учету ООО «Газпром ПХГ», которая ежегодно обновляется, но в части требований по проведению инвентаризаций остается неизменной.

ООО «Газпром ПХГ» – создано 19 марта 2007 года в рамках проходящего совершенствования внутрикорпоративной структуры управления ОАО «Газпром» и объединило в своей структуре российские объекты подземного хранения газа выделенные из других дочерних обществ ОАО «Газпром» – ООО «Мострансгаз», ООО «Оренбурггазпром», ООО «Пермтрансгаз», ООО «Лентрансгаз», ООО «Кубаньгазпром», ООО «Самаратрансгаз», ООО «Кавказтрансгаз», ООО «Тюменьтрансгаз», ООО «Баштрансгаз», ООО «Югтрансгаз».

Основной целью выделения активов в сфере ПХГ являлось повышение эффективности работы ОАО «Газпром» как вертикально интегрированной компании за счет оптимизации системы управления основными видами деятельности на уровне дочерних обществ.

Общество ведет свою деятельность в 13 субъектах Российской Федерации, объекты предприятия расположены на территориях 18 муниципальных образований. В составе Общества 24 филиала, среди которых 18 управлений по подземному хранению газа, 4 управления аварийно-восстановительных работ и капитального ремонта скважин, Инженерно-технический центр и Управление материально технического снабжения, а также ряд вспомогательных подразделений. Численность Общества около 7000 человек.

В эксплуатации находится 25 объектов подземного хранения газа (ПХГ), расположенных на территории Российской Федерации, с общим объемом хранения газа в 2014 году 225 млрд. куб. м.

Приоритетными направлениями деятельности компании являются мероприятия в рамках принятой в ОАО «Газпром» стратегии развития ПХГ до 2030 года: поддержание достигнутого уровня мощностей ПХГ за счет проведения реконструкции и замещения морально и физически устаревших мощностей, ускоренное наращивание суточной производительности ПХГ за счет расширения действующих и строительства новых ПХГ, обеспечение мощностями ПХГ дефицитных регионов РФ.

Цель деятельности Общества – организация хранения природного газа. Основные виды деятельности - закачка газа в хранилища, хранение газа и отбор газа из хранилищ

По итогам работы Общества в структуре актива баланса основное место занимают ОС и ТМЦ.

Поэтому результат хозяйственно-финансовой деятельности Общества во многом зависит от рентабельности использования основных фондов, от эффек-

тивности использования техники – фондоотдачи и уровня материальных затрат - материалоемкости.

Общая стоимость активов переданных ООО «Газпром ПХГ» в 2007 г. составила 252 638 тыс. руб., в том числе основных средств 5 065 061 тыс. руб. При этом условия выполнения реорганизации Общества не всегда позволяли провести полноценную инвентаризацию получаемого имущества (ОС и ТМЦ).

Это явилось причиной того, что в 2008 году по результатам инвентаризации имущества, полученного по разделительным балансам и передаточным актам, было выявлено наличие большого количества проблем в учете основных средств:

- пересортица,
- отсутствие объектов в учете,
- другие проблемы.

Были выявлены излишки основных средств, в количестве 89 объектов.

В отношении 87 объектов (здания – 14, сооружения – 64, прочие основные средства – 9) комиссией по результатам инвентаризации в 2008 году было принято решение не отражать их в бухгалтерской отчетности 2008 года, так как необходимо было провести процедуры по определению права собственности, определить отношение данных объектов к движимому или недвижимому имуществу, провести оценку имущества. Так же комиссией было сформировано общее требование – начальникам филиалов обеспечить персональную ответственность за сохранностью выявленных объектов, провести инвентаризации ТМЦ и ОС рабочими комиссиями филиалов, обследовать все объекты, находящиеся на территории филиалов, с целью выявления всех излишков и недостат имущества.

В отношении двух объектов (котлы стальные) было принято решение учесть излишки в бухгалтерском учете в 2008 г. по рыночной стоимости определенной независимым оценщиком на сумму 149 тыс. руб.

В 2009 году была проведена внеочередная инвентаризация имущества в результате которой, были выявлены дополнительные излишки, в количестве 38 объектов ОС.

В соответствии с п.3.3 Методических указаний по инвентаризации оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

В дальнейшем была определена принадлежность объектов к движимому и недвижимому имуществу, проведены необходимые проверки и процедуры оценки выявленных объектов ОС. В результате чего, в 2009 году к бухгалтерскому учету были приняты ОС на общую сумму 138 289 тыс. руб. и в 2010 году ОС на общую сумму 115 788 тыс. руб.

Наличие объектов основных средств, которые не поставлены на бухгалтерский баланс, создает серьезные проблемы Обществу, такие как:

- искажение налоговой базы по налогам (налог на прибыль, налог на имущество), которое может привести к появлению налоговых рисков у Общества;

– проблемы гражданско-правового характера. Например, как было указано ранее, в результате инвентаризации были выявлены случаи наличия в филиалах объектов недвижимости, которые должным образом не оформлены документами, позволяющими поставить их на учет, что на сегодняшний день является существенной проблемой для Общества при оформлении прав собственности.

Основные производственные мощности, входящие в состав подземных хранилищ газа, находятся на балансе ОАО «Газпром» и для осуществления деятельности арендуются ООО «Газпром ПХГ», но изначально в 2007 году эти объекты были полученные по передаточным актам от тех же дочерних Обществ.

В соответствии с условиями заключаемых договоров аренды с ОАО «Газпром» проводится ежегодная инвентаризация арендованных основных средств, в результате которой выявлены проблемы не соответствия учетных данных с данными технической документации, что может привести к налоговым рискам у собственника имущества ОАО «Газпром» и риски нарушения условий договора у ООО «Газпром ПХГ», так как ответственность за содержание объектов основных средств и оформления документации к ним по условиям договора аренды возложена на Общество.

Год проведения инвентаризаций	Количество выявленных несоответствий и внесенных изменений в учет ОАО «Газпром»
2007	1288
2008	3207
2009	629
2010	2386
2011	193
2012	162
2013	145
2014	97

Также когда мы говорим о проблемах гражданско-правового характера связанных с упущениями при проведении инвентаризаций, то следует иметь ввиду, что проблемы в результате возникают не только у Общества, но и у конкретных работников.

Так во время проведения инвентаризации в 2010 году на одном из филиалов Общества была выявлена недостача. Ситуация состояла в том, что на складе филиала за Материально ответственным лицом числились трубы НКТ как переданные Обществу в 2007 году в результате присоединения филиала СПХГ к Обществу, которых в наличии не было, но которые продолжали числиться на МОЛ. Проблема возникла в связи с тем, что при проведении инвентаризаций в 2007–2009 гг. в данном филиале был допущен формальный подход к делу. В результате проведенного расследования удалось установить, что проблема возникла еще в период, когда соответствующий филиал еще не входил в состав ООО «Газпром ПХГ» (задолго до присоединения к Обществу). В настоящее время проблема решена, обвинения с МОЛ сняты.

В настоящее время Общество готовится к переходу на новую учетную систему SAP, которая предоставит много новых возможностей по ведению учета

имущества, в том числе ОС и ТМЦ. При этом главный принцип выполнения инвентаризаций – необходимость обязательного сравнения данных документарного учета (первичные бухгалтерские документы, данные БУ, данные складского учета) с натурально-вещественным учетом, подразумевающим реальный обход мест хранения (нахождения) инвентаризируемых объектов обязательно должен сохраниться.

ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете : Федер. закон от 21.11.1996 г., № 129-ФЗ : с изм.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : утв. приказом М-ва Финансов Российской Федерации № 34н от 29 июля 1998г. с изменениями.
3. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : утв. приказом М-ва Финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 : с изм.

РАЗВИТИЕ АУДИТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ИПОТЕЧНЫХ АКТИВОВ

О.И. Михалевич

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

В условиях рыночной экономики аудит служит источником справедливой и объективной финансовой информации для принятия решений. В связи с этим аудит приобретает практико-ориентированный характер, что обязательно должно отразиться на точности учета, достоверности отчетных данных и формировании финансовых результатов. Необходимо отметить, что все страны стремятся приблизить свой учет и аудит к Международным стандартам финансовой отчетности и Международным стандартам аудита, что обуславливает значимость аудиторских процедур в настоящее время

Для Республики Беларусь ипотечные активы являются новым видом активов, которые в учетной практике появились с введением в 2008 году Закона Республики Беларусь «Об ипотеке» (с изм. и доп. от 12 июля 2013 г. № 54-3) [1]. Закон «Об ипотеке» заложил основу для развития ипотечного законодательства, дополнил действующие формы финансирования жилищного строительства и создал фундамент для долгосрочного ипотечного кредитования. В основу закона положена сущность ипотеки и ипотечного кредитования, объекты ипотеки и некоторые учетные процедуры, но не содержится четкого определения понятия «ипотечные активы». По мнению авторов под ипотечными активами следует понимать – часть долгосрочных активов предприятия в виде недвижимого имущества, которое передается в залог под ипотечный кредит с целью получения дохода не связанного с предпринимательской деятельностью или исполнения обязательств [2, 3].

В связи с развитием ипотечного кредитования, рынка ипотечных ценных бумаг, произошедшие изменения в учете ипотечных активов влекут за собой появления возможных ошибок в определении их стоимости, правообладания, достоверности информации об операциях с ними и в конечном итоге – финансовой деятельности предприятия. А аудит позволит выявить причины возникновения таких ошибок в отчетной документации и устранить их. Состояние аудита ипотечных активов в Республике Беларусь не регламентируется нормативными документами, нет так же материалов об этом и в специальной экономической литературе. Отсутствие методик аудита операций по учету ипотечных активов обусловило разработку рекомендаций по его проведению. Одним из основных путей повышения качества аудита операций по учету ипотечных активов является разработка положения «Аудит операций по учету ипотечных активов», которое должно включать в себя следующие разделы:

1. Общее положение. Включает в себя нормативные и локальные документы по учету и аудиту операций с ипотечными активами, а так же объекты аудита.

2. Цель и задачи аудита. Цель – установление соответствия применяемой на предприятии методики учета и налогообложения операций по движению ипотечных активов у залогодателя и залогодержателя при исполнении и неисполнении обязательств нормативным актам, действующим на территории Республики Беларусь. К задачам аудита операций по учету ипотечных активов можно отнести следующие:

3. Источники информации.

4. Методика проведения аудита операций по учету ипотечных активов. Предлагаемая методика включает в себя четыре раздела:

- 4.1 Разработка стратегии аудита и расчет уровня существенности. При разработке стратегии проверки операций по учету ипотечных активов необходимо включать: элементы стратегии (характеристика аудиторского заключения, объем выполненных работ, количество привлекаемых аудиторов, применяемые формы бухгалтерского учета, структура аудируемого лица, перечень итоговых и промежуточных документов по результатам аудита, дата начала проверки, дата окончания проверки, срок предоставления документов по результатам аудита, установленный уровень (уровни) существенности, предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица, ответственные исполнители-проверяющие, проверяемый период) и характеристика вышеуказанных элементов стратегии.

- 4.2 Разработка тестов проверки состояния внутреннего контроля операций по учету ипотечных активов.

Предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля проверяемого лица базируется на составлении тестов проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета ипотечных активов, которые в свою очередь позволяют проверяющему определить вероятность и риск совершения ошибок работниками бухгалтерии.

- 4.3 Разработка плана проверки операций по учету ипотечных активов. План проверки должен содержать объекты проверки, применяемые способы проведения аудиторских доказательств и ответственных исполнителей.

4.4 Этапы методики проведения аудита операций по учету ипотечных активов. Для правильной организации аудита ипотечных активов представим следующий алгоритм.

На первом этапе аудиторской проверки операций по учету ипотечных активов изучается учетная политика предприятия, т.е. совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета ипотечных активов приняты предприятием. В целях сближения законодательства Республики Беларусь в области бухгалтерского учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности с 01.01.2014 года вступил в силу Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» №57-З от 12.07.2013 года и Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 года №80 [4, 5].

На втором этапе аудиторской проверки аудитор знакомится с документами и результатами предыдущей инвентаризации ипотечных активов, одновременно следует провести самостоятельную инвентаризацию ипотечных активов.

На третьем этапе аудитор проверяет правильность отнесения объектов к ипотечным активам. К ипотечным активам следует относить недвижимое имущество, используемое в предпринимательской деятельности и деятельности физических лиц, которое передается в залог под выдаваемый ипотечный кредит. Здания, в том числе жилые дома и иные строения, и сооружения, непосредственно связанные с землей, могут быть предметом ипотеки при условии соблюдения правил статьи 62 [1].

На четвертом этапе аудитор проверяет разработана ли на предприятии классификационная модель ипотечных активов. Правильно ли ипотечные активы отнесены по признакам. Такие признаки могут базироваться на основании нормативных документов (ГК РБ, Закона РБ «Об ипотеке»), общих признаках классификации ценных бумаг.

На пятом этапе аудитор определяет право собственности владения ипотечными активами, срок погашения закладной, возможность передачи третьему лицу согласно договору, выкуп ипотечных активов по закладной и др.

Для правильного формирования состава и величины недвижимого имущества предприятия, формирования инвестиционного ипотечного портфеля ценных бумаг на шестом этапе проводится проверка правильности установления единиц учета ипотечных активов. На данном этапе необходимо проверить ипотечные активы по степени их выражения, т.е. выражаются они через ипотечные кредиты или ипотечные ценные бумаги. Если выражаются через ипотечные кредиты, то необходимо обратить внимание имеют ли ипотечные активы под собой покрытие, так как в обратном случае они не могут быть переданы под залог. Вместе с тем проверяется правильность составления договора об ипотеке.

Если ипотечные активы выражаются через ипотечные ценные бумаги, то они могут обладать всеми свойствами финансовых инструментов, поэтому аудитор проверяет, в результате эмиссии возник ли у одной из сторон финансовый актив, а у другой – финансовое обязательство.

Для правильной организации методики учета операций с ипотечными активами аудитору следует обратить внимание на виды ипотечных ценных бумаг применяемых на данном предприятии в соответствии с нормативно-правовыми актами: закладная (первичная ценная бумага), ипотечная облигация и ипотечный сертификат (вторичные ценные бумаги на основе закладной).

На седьмом этапе проверяется оценочная стоимость ипотечных активов при передаче в залог недвижимости при ипотечном кредитовании; стоимость ипотечных активов при покупке или продаже на аукционах, а также, в текущем учете оценка недвижимости, принятая на предприятии, сверяется с действующими нормативно-правовыми актами.

На восьмом этапе проверяется правильность заполнения реквизитов в закладной, проверку реквизитов можно разделить на техническую и экономическую. Технически проверяются следующие реквизиты – номер, адрес, наличие печатей, подписи, наименование предприятий и т.д. К проверке экономических реквизитов относят проверку: формы существования закладной (документарная, бездокументарная), срока существования, принадлежность, номинальная стоимость, предоставляемые права, наименование обязанного лица и прочие. На девятом этапе проверяется систематизировано и упорядочено ли отражение операций с ипотечными активами на счетах бухгалтерского учета, а именно проверяется: 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.

На последующих этапах проверяется правильность отражения операций с ипотечными активами в регистрах аналитического и синтетического учета, и порядок налогообложения этих операций в соответствии с действующими нормативно-правовыми документами.

Предложенная методика аудиторской проверки операций по учету ипотечных активов позволяет: установить их составные элементы; проанализировать их изменения в течении отчетного периода, т.е. увязать их движение с финансовыми потоками предприятия; проверить правильность оценки ипотечных активов; провести системный контроль законности и правильности отражения каждого вида ипотечных активов в бухгалтерском учете, включая первичные документы, регистры учета; проследить информационные связи и адекватность отражения ипотечных активов в бухгалтерской отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об ипотеке : Закон Респ. Беларусь от 20 июня 2008 г. № 345-З : с изм. и доп., внес. в соответствии с Законом Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 54-З.
2. Сапего, И.И. К вопросу о категории активов // Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты : материалы междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 20-летию финансово-экономического факультета, Новополоцк, 25-26 окт. 2012 г. : в 2-х ч. / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Н.Л. Белорусовой. – Новополоцк : ПГУ, 2012. – Ч. 1. – С. 201–204.

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК МЕХАНИЗМ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

СТРАТЕГИИ ОПТИМИЗАЦИИ ИНВЕСТИЦИОННОГО ПОРТФЕЛЯ

Б.М. Астрахан, канд. техн. наук, доц.

Белорусский национальный технический университет, Беларусь;

Т.В. Ероховец

УО «Белорусский государственный аграрный технический университет», Беларусь

Рассмотрена оптимизация инвестиционного портфеля с учетом колебаний коэффициентов критерия оптимизации посредством пакета моделирования *MATLAB*.

В ряде курсов *MBA*, например, в пособии [1], излагается методика оптимизации инвестиционного портфеля. В качестве примера использования методики рассмотрим задачу, представленную в [1]: найти максимум для дохода от инвестиций f (критерий оптимизации)

$$f = c_1x_1 + c_2x_2 + c_3x_3 + c_4x_4 + c_5x_5 + c_6x_6, \quad (1)$$

где $x_1, x_2, \dots, x_6$ – суммы, инвестируемые в некоторые акции $A_1, A_2, \dots, A_6$;
 $c_1, c_2, \dots, c_6$ – соответствующие доходы от этих акций;

$$c_1 = 0.14, c_2 = 0.12, c_3 = 0.08, c_4 = 0.11, c_5 = 0.09, c_6 = 0.06. \quad (1')$$

На инвестиции наложены следующие ограничения

$$x_1 + x_2 + x_3 + x_4 + x_5 + x_6 = 750, \quad (2)$$

$$x_6 \geq 300, \quad (3)$$

$$x_3 + x_5 \leq 200, \quad (4)$$

$$x_3 \geq 0.25 (x_1 + x_2 + x_3), \quad (5)$$

$$x_4 + x_5 \geq x_1 + x_2 + x_3. \quad (6)$$

Первое из ограничений, требует, чтобы была использована вся сумма (750 тыс. ден. ед.), предназначенная для инвестирования, второе – чтобы инвестиции в акции A_6 были не менее 300 тыс. ден. ед., третье – чтобы инвестиции в акции A_3 и A_5 не превышали 200 тыс. ден. ед., остальные ограничения соответствуют поставленным в задаче требованиям к соотношению между инвестициями в различные акции.

Задача (1) – (6) представляет собой задачу линейного программирования и ее решение, полученное одним из стандартных методов (в тыс. ден. ед.):

$$x_1 = 168.75; \quad x_2 = 0; \quad x_3 = 56.25; \quad x_4 = 225; \quad x_5 = 0; \quad x_6 = 300; \quad f = 70.88.$$

Рассматриваем это решение, как стратегию 1.

Однако, в [1] не учитывается, что в реальных рыночных условиях прогнозируемые коэффициенты c_j критерия (1) могут колебаться в широких пределах (на 30 – 40%). Возникает дополнительная задача выбора оптимальной стратегии. По нашему мнению следует выбирать решение, которое минимизирует максимум возможного отклонения между оптимальным значением критерия при выборе соответствующей ему стратегии и его величиной при выборе стратегии соответствующей критерию с другими коэффициентами (максимум возможных потерь). Эту стратегию удобно находить, используя пакет моделирования *MATLAB* [2].

Пусть помимо набора значений (1') также возможны следующие наборы значений коэффициентов c_j :

[0.11, 0.14, 0.08, 0.14, 0.1 0.08] (случай 2),

[0.1, 0.17, 0.08, 0.15, 0.1 0.09] (случай 3).

Решение задачи для каждого случая будет:

$x_1 = 0; \quad x_2 = 168.75; \quad x_3 = 56.25; \quad x_4 = 225; \quad x_5 = 0; \quad x_6 = 300; \quad f = 81.125;$ (стратегия 2),

$x_1 = 0; \quad x_2 = 0; \quad x_3 = 0; \quad x_4 = 450; \quad x_5 = 0; \quad x_6 = 300; \quad f = 94.5;$ (стратегия 3).

При неудачном выборе стратегии максимум возможных потерь составит 12.38 (тыс. ден. ед.).

Для построения оптимальной стратегии используем процедуру *fminimax* пакета *MATLAB*

$$[x, fv] = \text{fminimax}(@fm, x0, A, b, Aeq, beq, lb), \quad (7)$$

где *fm* – произвольно выбранное имя файл-функции, возвращающей вектор значений указанных отклонений; *x0* – вектор начальных приближений; *A*, *Aeq* – матрицы коэффициентов ограничений-неравенств и ограничений-равенств; *b*, *beq* – векторы правых частей соответствующих ограничений; *lb* – вектор нижних границ переменных; *x* – вектор значений переменных; *fv* – вектор значений функции *fm*.

Указанная файл-функция представлена на рисунке 1.

В результате решения (7) получаем оптимальную стратегию:

$$x_1 = 36.21; \quad x_2 = 0; \quad x_3 = 12.07; \quad x_4 = 401.71; \quad x_5 = 0; \quad x_6 = 300.$$

При этом величина максимальных потерь составит соответственно 2.66 (тыс. ден. ед.). Таким образом, применение пакета *MATLAB* позволяет получить оптимальную стратегию построения инвестиционного портфеля с учетом различия между прогнозируемыми и реальными коэффициентами критерия оп-

тимальности. Подобная методика может быть применена и к другим задачам линейного программирования, в которых указанные коэффициенты изменяются в широких пределах.

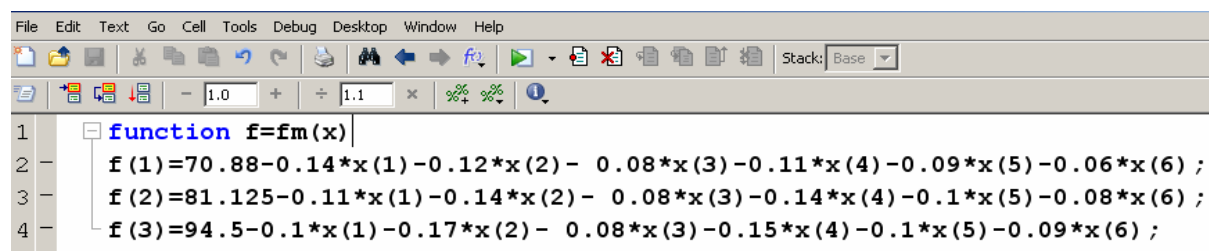


Рисунок 1 – Файл функция отклонений величин критериев от оптимальных значений

ЛИТЕРАТУРА

1. Урубков, А.Р. Курс MBA по оптимизации управленческих решений. Практическое руководство по использованию моделей линейного программирования / А.Р. Урубков. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 176 с.
2. Дьяконов, В.П. MATLAB 7.*/R2006/R2007 / В.П. Дьяконов. – М. : ДМК Пресс, 2008. – 768 с.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ МНОГОМЕРНОГО СРАВНИТЕЛЬНОГО АНАЛИЗА ПРИ ОЦЕНКЕ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДЛОЖЕНИЙ В ХОДЕ ПРОВЕДЕНИЯ КОНКУРЕНТНЫХ ПРОЦЕДУР ЗАКУПОК

Н.С. Бухарова

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Современные социально-экономические условия хозяйствования в Республике Беларусь ориентированы на создание благоприятных условий ведения бизнеса, необходимость повышения качества жизни населения и достижение запланированных социальных стандартов. В связи с этим возрастает значение проведения оптимальной государственной политики, заключающейся в эффективном использовании государственных ресурсов и собственных ресурсов организаций, в том числе с государственной долей собственности. Этому способствуют рационально организованные государственные закупки и закупки за счет собственных средств организаций.

Государственные закупки представляют собой отдельное направление государственной политики. От соблюдения установленных процедур их проведения зависит в конечном итоге возможность осуществления государством намеченных политического и социально-экономического курсов: механизмы закупок определяют стоимость закупаемых товарно-материальных ценностей, работ,

услуг, что в конечном итоге напрямую определяет стоимость создаваемого национального продукта. Более конкурентоспособной в условиях глобализации экономикой является экономика, характеризующаяся не только более высоким качеством, но, как и во все времена, минимальными издержками.

Национальная система закупок направлена на достижение двух основных макроэкономических результатов: повышение качества продукта и снижение его себестоимости.

В Директиве Президента Республики Беларусь №3 отмечено, что экономия и бережливость являются основами экономической безопасности государства [1]. Таким образом, государственные закупки должны способствовать экономии бюджетных средств, которые могут служить дополнительным источником альтернативных государственных расходов. Аналогичные требования распространяются и на закупки за счет собственных средств организаций.

Системы общественных закупок в странах с традиционной рыночной экономикой (например, в США, Франции или Германии) создавались десятилетиями, отрабатываются и совершенствуются в настоящее время и, по мнению ряда экспертов, эффективно решают поставленные задачи. Что касается стран Восточной Европы, первыми к формированию национальных систем госзакупок обратились Словакия, Польша, Венгрия, Чехия. Основы их систем госзакупок были созданы в первой половине 1990-ых годов.

Практически вслед за ними начали формироваться регламентированные системы закупок в России, Беларуси, государствах Прибалтики. В значительной мере этому способствовали отмена обязательного государственного заказа, а также произошедшие к этому времени фундаментальные геополитические, технико-организационные и структурные сдвиги в хозяйстве, развитие информационных технологий и усиление интеграционных процессов, а также глобализация мировой экономики [2, с. 12].

В настоящее время наиболее актуальными проблемами в области осуществления закупок являются совершенствование и разработка оптимальной методики сравнения коммерческих предложений, которая способствовала бы не только выбору лучшего предложения из всех представленных по соотношению «цена-качество», но и удовлетворению потребностей государства и субъектов хозяйствования в максимально полном объеме и в приемлемый срок.

Как показывает сложившаяся практика проведения конкурентных процедур закупок в Республике Беларусь, большинство организаций проводит сравнение поступивших коммерческих предложений одновременно по нескольким критериям сравнения.

Законодателем не установлено единой универсальной, обязательной для применения всеми субъектами хозяйствования, системы сравнения коммерческих предложений, несмотря на то, что от выбора победителя закупки принципиально зависит многое: качественные характеристики закупаемых товарно-материальных ценностей (работ, услуг), итоговая величина продукта, для производства которого производится соответствующая закупка его компонентов (зап-

частей, сырья и прочее), условия осуществления платежей и иные параметры, находящиеся в поле гражданско-правовых отношений.

Многие отечественные организаторы конкурентных процедур закупок применяют для сравнения коммерческих предложений «Методические рекомендации по оценке конкурсных предложений и выбору наилучшего предложения и поставщика (подрядчика, исполнителя) при осуществлении государственных закупок на территории Республики Беларусь», утвержденные Министерством экономики Республики Беларусь 20.06.2007. Однако следует отметить, что данные рекомендации нормативным правовым актом не являются и для применения не обязательны.

По мнению автора, методика сравнения, представленная в «Методических рекомендациях», имеет ряд методологических недостатков. Методике присущи «полярность» (явно данный недостаток проявляется в случае, если поступило два предложения, а худшее отличается от лучшего весьма незначительно) и «непропорциональность оценки предложений» (например, при закупке на сумму несколько миллионов денежных единиц два предложения, разница в цене которых составляет 0,0...01% (и менее), будут оценены в 10 баллов и в 1 балл соответственно, т.е. с разницей в 10 раз).

В данной связи автор предлагает при проведении оценки и сравнения коммерческих предложений, поступающих в рамках конкурентных процедур закупок, руководствоваться общенаучными методиками многомерного сравнительного анализа, широко представленными в теории анализа хозяйственной деятельности.

Наиболее удобным для специалистов, ответственных за организацию и проведение конкурентных закупок, мог бы стать метод, основанный на расчете стандартизированных коэффициентов. Наилучшее значение соответствующего критерия принимается равным 1 (единице). Другие (худшие) значения данного критерия, представленные в альтернативных коммерческих предложениях конкурирующих коммерческих структур, путем деления на «эталонный» (или наоборот, если лучшему значению соответствует меньшее значение показателя) приводятся в вид «стандартизированного коэффициента», т.е. они отражают, насколько худшее значение отличается от лучшего и выражаются в долях единицы (отсюда происходит название предлагаемого метода). Проиллюстрируем применение различных методик сравнения по критерию «Наименьшая цена предложения» на примере (таблица 1).

Дальнейшее сравнение предложений аналогично методике, рекомендованной Министерством экономики Республики Беларусь: каждый «стандартизированный коэффициент» умножается на удельный вес значимости соответствующего критерия, показатели суммируются, и по максимальной итоговой сумме баллов определяется наилучшее коммерческое предложение (победитель закупки).

По мнению автора, предлагаемая методика многомерного сравнительного анализа в случае ее внедрения в национальную систему государственных закупок и закупок за счет собственных средств способна обеспечить для националь-

ной экономики ощутимый положительный эффект и в большей степени соответствует экономическим интересам государства, нежели методики, предложенные законодателем и широко применяемые в настоящее время.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика методики сравнения коммерческих предложений, рекомендованной Министерством экономики Республики Беларусь, и методики многомерного сравнительного анализа, предлагаемой автором (методика «стандартизированных коэффициентов»)

Оцениваемый критерий (цена) / Методика сравнения	Методика Министерства экономики Республики Беларусь	Предлагаемая методика «стандартизированных коэффициентов»
Предложение 1 Цена 100 руб.	10 баллов (лучшее предложение)	1 балл (лучшее, или «эталонное», предложение)
Предложение 2 Цена 101 руб.	1 балл (худшее предложение)	100/101=0,99 балла (худшее предложение, приведенное в вид «стандартизированного коэффициента» путем соответствующего деления)

ЛИТЕРАТУРА

1. Экономия и бережливость – главные факторы экономической безопасности государства : Директива Президента Респ. Беларусь от 14 июня 2007 г., №3.
2. Телешук, Г.Я. Государственные закупки : пособие / Г.Я. Телешук. – Минск : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2007. – 171 с.

ЭВРИСТИКА И ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ

Р.А. Валкаускас

Вильнюсский университет, Литва

Познание существующей реальности, оценка финансового положения предприятий осложнена без соответствующих качественных и количественных методов. Методология этих методов в центре внимания авторов различных направлений. Так, например, теория количественных методов находит свое отражение в трудах авторов индуктивного и дедуктивного направлений. [3, 4, 8, 10, 12] и многие другие ученые приводят общие теоретические положения различных качественных и количественных методов. Эти методы способствуют проведению финансового анализа, повышению его качества. В процессе финансового анализа применяются следующие методы: сравнение, метод группировок, метод средних величин, индексный метод, методы исследования операций, эконометрии, балансовых связей, корреляционного анализа, регрессионного анализа и другие методы. В специальной литературе методические положения применения

приведенных методов представлены широко [1, 9, 11, 14, 16, 17]. Вместе с тем, динамичность современности, порождающая процесс усиления воздействия факторов качественного характера на финансовое положение предприятий, требует применения в финансовом анализе не только общих экономических и математических методов, но и применения эвристических методов анализа.

Эвристики – набор особых методов, основанных на эвристике – науке о творческом мышлении. Они базируются на профессиональном опыте и интуиции, которая проявляется в процессе решения проблемы. Интуиция возбуждается различными способами психологического характера. Поэтому зачастую эти методы называют психологическими методами исследований. При применении эвристических методов в основу берутся индивидуальные мнения, взгляды на решаемую проблему или анализируемое явление. В последующем такое мнение или взгляд может быть сравнено с коллективной оценкой экспертов.

Эффективность эвристических методов зависит от профессиональной компетентности, опыта и интуиции аналитиков. Вместе с тем применение этих методов в финансовом анализе от аналитиков требует не только этого. Желаемые и эффективные результаты могут быть достигнуты лишь при наличии высокого уровня компетенций общего порядка у аналитиков. Анализ попыток применения эвристических методов в целях оценки финансового положения предприятий показывает, что одной из причин недостаточного практического использования таковых методов в процессе анализа финансового положения предприятий является довольно низкий уровень общих компетенций аналитиков, включающих:

- 1) познавательную компетентность: аналитические способности, критическое мышление, творчество, умение решать проблемы и т.д.;
- 2) личные компетенции: точность, независимость и т.п.;
- 3) социально-этические компетенции: коммуникабельность, лидерство, способность отвечать принятым стандартам поведения и общения и т.п.

Другой причиной незначительного распространения эвристических методов в практике финансового анализа является отсутствие оценок теоретических и методических их положений. Лишь некоторые авторы, например [5], проводят исследования роли и полезности эвристических методов в финансовом анализе, в процессе оценки финансового положения предприятий. Однако в литературе, посвященной проблемам финансового анализа, отсутствует сколь значительные, пригодные практическому применению предложения методического характера.

Исследование эвристических методов показывает, что в анализе финансового положения предприятий целесообразно использование активных методов. Таковыми являются анкетирование, интервью, дискуссия, метод «Delphi» и др. Они предпочтительнее в использовании, чем пассивные эвристические методы, к числу которых относятся метод наблюдения, рассуждений и т.п.

Эвристические методы имеют одну общую черту. Они являются процедурами экспертных оценок. И это несмотря на то, что одним из наиболее эффективных эвристических методов является метод экспертных оценок.

Каждая группа, созданная для решения той или иной проблемы, является группой экспертов. Они интуитивно и логическими методами анализа выделяют факторы, определяющие явления и процессы, формулируют свои варианты решений проблем, предложения. В своих рассуждениях они применяют различного рода качественные и количественные показатели. Результаты таковых рассуждений часто приводят и в формализованном виде.

Эвристическим методам такого содержания свойственны следующие гипотезы:

- 1) эксперт обладает достаточным количеством знаний и опыта, может полагаться на свою интуицию и поэтому может быть источником информации;
- 2) мнение группы экспертов существенно не отличается от реального решения проблемы.

Однако являются ли подобного рода оценки достаточно аутентичными, соответствующими реальному положению дел, могут ли они быть положены в основу процесса принятия решений, последующих исследований? Эти и другие вопросы практического применения эвристических методов для исследования многих социально-экономических явлений находят отражение в трудах многих исследователей [2, 6, 7, 13, 15]. При этом отмечается, что критериями качества исследований качественного характера зависит от парадигмы, на основе которой базируется конкретное исследование:

- 1) если исследование основано на позитивистской, пост-позитивистской парадигме, то оценивается внутренняя и внешняя его достоверность;
- 2) если исследование основано на конструктивистской парадигме, то оценивается его надежность.

Рациональными эвристическими методами финансового анализа следует считать такими, которые процесс анализа делают активным. Обсуждения в группах, метод экспертных оценок, метод «Delphi», номинальных групп, консенсус, «мозговой штурм», «электронные совещания» являются современными эвристическими методами, имеющими много общего. Вместе с тем в целях оценки финансового положения предприятий, для разработки мероприятий по улучшения положения наиболее целесообразно использование обсуждения в группах, метода экспертных оценок, метода «Delphi» и «электронных совещаний». Так, например, обсуждение в группах, что по сути своей есть групповая дискуссия, в ходе которой аналитики на базе личного опыта комментируют финансовое положение предприятия, обеспечивает большое предложение решений проблем. Важной характеристикой групповой дискуссии является то, что необходимые решения достигаются путем взаимодействия аналитиков. С другой стороны, групповая дискуссия требует много времени, она не исключает риск конфронтации между членами группы. Групповыми обсуждениями трудно управлять. Трудно подобрать и профессионального модератора. Качество полученных результатов во многом и зависит от способностей модератора вести обсуждение финансовой проблемы предприятий. Кроме того, более трудно интерпретировать и анализировать неструктурированные ответы на вопросы, которые обычно бывают.

Групповая дискуссия полезна, если ставится задача получения решений через взаимодействие между аналитиками. Несколько отличен другой метод класса экспертных оценок – метод «Delphi». Используя этот метод, в значительной степени удаляются «эмоциональные» эффекты как факторы, принимаемых решений. Метод «Delphi» позволяет генерировать решения по проблемам финансового положения предприятий через несколько этапов. На первом этапе формулируются решения, предложения. На втором этапе они анализируются и т.д. Процесс продолжается до принятия окончательного решения. Одно из требований метода «Delphi» – непринужденный обмен мнениями.

Следовательно, важное место в финансовом анализе занимают эвристические методы. Они позволяют получать более объективные результаты финансового анализа.

Одной из причин недостаточного практического использования эвристических методов в процессе анализа финансового положения предприятий является довольно низкий уровень общих компетенций аналитиков. Другой причиной незначительного распространения эвристических методов в практике финансового анализа является отсутствие исследований их теоретических и методических положений.

Рациональными эвристическими методами финансового анализа следует считать такие, которые процесс анализа делают активным. Обсуждения в группах, метод экспертных оценок, метод «Delphi», номинальных групп, консенсус, «мозговой штурм», «электронные совещания» являются современными эвристическими методами, имеющими много общего. В целях оценки финансового положения предприятий, для разработки мероприятий по улучшению положения наиболее целесообразно использование обсуждения в группах, метода экспертных оценок, метода «Delphi» и «электронных совещаний».

ЛИТЕРАТУРА

1. Buškevičiūtė, E. Finansų analizė / E. Buškevičiūtė, I. Mačerinskienė. – Kaunas : Technologija, 2007.
2. Chen, K.-Y. Information Aggregation Mechanisms: Concept, Design and Implementation for a Sales Forecasting Problem / K.-Y. Chen, C. Plott // Social Science Working Paper. – 2002. – N.1131.
3. Scharnbacher, K. Statistik im Betrieb / K. Scharnbacher. – Wiesbaden : Gabler GmbH, 2004.
4. Čekanavičius, V. Statistika ir jos taikymai. I dalis / V. Čekanavičius, G. Murauskas. – Vilnius : TEV, 2000.
5. Giriūnas, L. Finansinė analizė / L. Giriūnas, J. Mackvičius, R. Valkauskas. – Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla, 2014.
6. Gordon, T. RT Delphi: An Efficient, “Round-Less” Almost Real Time Delphi Method / T. Gordon, A. Pease // Technological Forecasting and Social Change. – 2006. – N 73. – P. 321–333.
7. Kardelis, K. Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai / K. Kardelis. – Šiauliai : Lucilijus, 2005.

8. Levine, D. Statistics for Managers using Microsoft. Pearson Education / D. Levine [et al.]. – New Jersey : Upper Saddle River, 2005.
9. Mackevičius, J. Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas / J. Mackevičius. – Vilnius : TEV, 2007.
10. Martišius, S. Statistika. 1 dalis. Statistinės analizės teorija ir metodai / S. Martišius, V. Kėdaitis. – Vilnius. Vilniaus universiteto leidykla, 2010.
11. Palepu, K., Healy, P., Bernard, V. Business Analysis and Valuation. Using Financial Statements / K. Palepu, P. Healy, V. Bernard. – South-Western : Thomson, 2004.
12. Rinne, H. Taschenbuch der Statistik. Für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften / H. Rinne. – Verlag Harri Deutsch, 2008.
13. Robson, C. Real World Research. A Resurse for Social Scientists and Practitioner-Researchers / C. Robson. – Blackwell Publishing, 2002.
14. Schlittgen, R. Einführung in die Statistik. Analyse und Modellierung von Daten / R. Schlittgen. – München, Wien : Oldenbourg, 2012.
15. Silverman, D. Interpreting Qualitative Data. Methods for Analysing Talk / D. Silverman. – London : Sage Publications, 2001.
16. Ковалев, В. Финансовый анализ. Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 1995.
17. Савицкая, Т. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности / Т. Савицкая. – М. : ИНФРА, 2005.

РАЗВИТИЕ АНАЛИЗА АВТОРСКИХ ПРАВ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Е.Л. Гарковская

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Наличие в составе долгосрочных активов нематериального актива, такого как авторское право, увеличивает рыночную стоимость организации, повышает ее инвестиционную привлекательность, защищает от недобросовестной конкуренции, способствует оптимизации издержек производства и коммерческой деятельности, обеспечивает конкурентные преимущества на внутренних и внешних рынках и т.д. [1, с.117].

Отсутствие методики анализа авторских прав как нематериальных активов определяет цель исследования.

Цель анализа авторских прав определяет его задачи:

- дать объективную оценку роли авторских прав на предприятии;
- выявить и мобилизовать резервы повышения эффективности использования авторских прав;
- оценить результаты деятельности использования авторских прав на предприятии.

Качество проведенного анализа зависит от выбора и подготовки информационной базы, охватывающей различные учетные и внеучетные данные. Учетно-плановые источники включают данные бизнес-плана, документы бухгалтерско-

го, статистического учета, первичные учетные данные, отчетность предприятия. Показатели бизнес-плана могут использоваться при оценке ожидаемых будущих доходов (прибыли) от создания (приобретения) и использования авторских прав [2, с. 73].

Данные бухгалтерского учета (регистры, первичные документы) могут использоваться лишь при проведении внутреннего управленческого анализа авторских прав. На их основе можно получить частные показатели наличия, состояния, движения и эффективности использования авторских прав.

При проведении внешнего анализа авторских прав может широко использоваться финансовая, статистическая и налоговая отчетность.

В целом, анализ авторских прав строиться по тем же принципам, что и в анализе нематериальных активов, но все же следует учитывать специфику авторских прав, то есть необходимо использовать в анализе показатели, характерные только для данного вида нематериальных активов.

На основании выше изложенного можно выделить конкретные этапы анализа авторских прав:

- 1) Анализ оптимального срока действия авторских прав;
- 2) Анализ защищенности авторских прав;
- 3) Анализ роли авторских прав в деятельности предприятия:
 - 3.1 Анализ динамики, состава и структуры авторских прав;
 - 3.2 Анализ состояния авторских прав;
 - 3.3 Анализ эффективности использования авторских прав.
- 4) Поиск резервов повышения эффективности использования авторских прав.

Правильное использование авторских правна предприятии зависит от многих факторов, основными из которых считаются достоверная идентификация авторских прав и выявление их свойств. Прежде чем приобретать авторские права на какой-либо объект необходимо определить оптимальный срок действия авторских прав.

Для анализа оптимального срока действия авторского права сопоставляются общественные выгоды и издержки, которые берутся в двух периодах: период защиты, во время которого действует авторское право, и период, во время которого продукт является всеобщим достоянием [3, с.209]. Чем дольше срок действия авторских прав, тем значительнее приведенная стоимость потока дохода от данного продукта. Как только продукт создан, общественное благосостояние в режиме конкуренции превышает аналогичный показатель при монополии. На данном этапе мы рассчитываем такой коэффициент оптимального срока использования как отношение срока периода защиты авторского права и прибыли получаемой от данного нематериального актива. Так же этот коэффициент можно рассчитать по другой формуле – отношения остаточной стоимости авторских прав к сумме начисленной амортизации.

На втором этапе при анализе защищенности авторских прав используется сроки защиты. Если срок защиты будет увеличен, то общество теряет опреде-

ленные доходы от конкуренции. С другой стороны, продление срока действия авторских прав способствует повышению прибыльности производства интеллектуальной собственности, стимулируя таким образом рост предложения этой продукции. Оптимальный срок защиты уравнивает воздействие обоих эффектов. Иными словами, при оптимальном сроке защиты авторских прав предельная ценность интеллектуального продукта будет равняться общественным издержкам, возникшим из-за того, что доступ к уже созданной продукции все еще затруднен. На данном этапе анализа мы используем коэффициенты, приведенные в таблице 1.

Таблица 1– Предлагаемые коэффициенты анализа защищенности авторских прав

Название коэффициента	Характеристика
Коэффициент защищенности авторских прав	Количество выпущенных зарегистрированных экземпляров произведений авторских прав к количеству выявленных пиратских копий
Коэффициент пиратских копий	Количество выявленных пиратских копий к общему количеству выпущенных произведений
Коэффициент содержания зарегистрированных авторских прав	Количество зарегистрированных авторских прав к общему количеству выпущенных произведений

На третьем этапе проводится анализ роли авторских прав в деятельности предприятия, методика проведения которого практически аналогична анализу нематериальных активов. На данном этапе мы анализируем показатели, связанные с авторскими правами и проводим анализ динамики, состава и структуры авторских прав, анализ состояния авторских прав и анализ эффективности использования авторских прав.

Анализ и оценка авторских прав, как и нематериальных активов так же может осуществляться:

- по видам авторских прав;
- по источникам поступлений авторских прав;
- по степени престижности;
- по степени ликвидности и риска вложений капитала в авторские права;
- по направлениям выбытия авторских прав;
- по степени использования в производстве и реализации продукции.

По результатам проведенных расчетов нужно сделать выводы. Следует учитывать, что благоприятное влияние на финансовое состояние оказывает повышение доли средств в объектах авторских прав.

Таким образом, для анализа и оценки эффективности использования авторских прав разрабатывается система экономических показателей, которые характеризуют состояние и движение изучаемого объекта. Большое значение для

управления имеют показатели эффективности использования авторских прав, отражающие их влияние на финансовое состояние и финансовые результаты деятельности предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учеб. пособие / А.И. Алексеева [и др.]. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 672 с.
2. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / Г.В. Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 336 с.
3. Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник для вузов / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М. : Проспект, 2007. – 424 с.

ГРАНИЦЫ СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

***Н.Н. Карзаева**, д-р экон. наук, проф.*

*Российский государственный аграрный университет – МСХА
им. К.А. Тимирязева, Россия*

Актуальность обеспечения платежеспособности хозяйствующих субъектов в настоящее время обусловлена не только финансово-экономическим кризисом, но и глобализацией экономического пространства, приводящей к увеличению числа угроз в виде нестабильности финансовых рынков, аномальных вариаций цен.

Под платежеспособностью специалисты и ученые понимают способность организации исполнять свой платежный календарь [1, 2] и в зависимости от сроков погашения обязательств разделяют ее на долгосрочную и краткосрочную. Долгосрочная платежеспособность, по их мнению [3, 4], обеспечивает финансовую устойчивость и предполагает возможность погашения долгосрочных обязательств за счет собственного капитала. Под краткосрочной платежеспособностью понимается возможность организации своевременно погашать краткосрочные обязательства с помощью наиболее ликвидных активов – денежных средств и краткосрочных финансовых вложений.

Очевидно, что оценка долгосрочной и краткосрочной платежеспособности, исходя из их определений, должна осуществляться с помощью разных показателей. Однако при оценке обеих видов платежеспособности применяются показатели ликвидности, так как многие специалисты придерживаются точки зрения, что платежеспособность определяется степенью ликвидности имущества организации-коэффициенты абсолютной, срочной и текущей ликвидности [5, с. 153; 6, с. 196]. Показатели ликвидности являются основой методик оценки финансового состояния организации, регламентированных нормативными актами [7, 8]. Применение данных показателей ликвидности обусловлено желанием удостовериться в соблюдении установленного профессиональным сообществом соответствия активов и обязательств по их объемам и срокам. Однако ученые

отмечают невозможность такого сопоставления, которая обусловлена следующими основными пятью причинами.

Во-первых, разные группы активов сопоставляются только с краткосрочными обязательствами, что позволяет применять показатели для оценки краткосрочной платежеспособности. Но кредиторы могут признать предприятие платежеспособным, если именно на момент погашения обязательств оно будет обладать необходимым объемом свободных денежных средств.

Во-вторых, единственным источником информации для расчета показателей ликвидности выступает бухгалтерская отчетность организации, достоверность показателей которой подвергается сомнению практически всеми. «Все чаще отмечается низкая их репрезентативность для последующих оценок и вынесения управленческих решений о финансовом положении организации ввиду манипулирования перечисленными показателями и желания «приукрасить» реальное положение дел в компании ее владельцами и менеджментом» [9].

В-третьих, при расчете показателей ликвидности на основе активов, отличных от денежных средств, не учитывается их ликвидность (оборачиваемость) [10].

В-четвертых, коэффициенты ликвидности, рассчитываемые на основе данных бухгалтерского баланса на определенную дату (начало или конец периода) и, следовательно, значительно изменяющиеся в течение следующего периода, «непригодны для оценки перспективной платежеспособности предприятия, а могут использоваться только в случае ликвидации предприятия или как начальный этап анализа платежеспособности» [11].

В-пятых, применяемые оценки кредиторской задолженности и имущества, направленного на ее погашение, несопоставимы, за исключением денежных средств [12].

Таким образом, оценка платежеспособности на основе коэффициентов ликвидности не может в полной мере охарактеризовать финансовую устойчивость предприятия. Как отмечают И.Т. Абдукаримов и Л.Г. Абдукаримова, основными признаками платежеспособности являются, во-первых, наличие в достаточном объеме денежных средств для расчетов с кредиторской задолженностью и, во-вторых, отсутствие просроченной кредиторской задолженности [13].

Применение при оценке долгосрочной платежеспособности коэффициентов ликвидности может быть объяснено проведением анализа их динамики, отражающей потенциальные возможности организации погашать свои обязательства в будущем, если будут сохраняться установленные тренды. В качестве показателя, отражающего долгосрочную платежеспособность, Н.Н. Селезнева и А.Ф. ИONOва рекомендуют применять отношение заемного капитала к собственному или коэффициент финансового рычага [3, с. 136]. В силу того, что платежеспособность характеризует финансовую устойчивость организации, специалисты предлагают для ее оценки применять показатель автономии, рассчитываемый как отношение собственного капитала к величине активов организации, который называют коэффициентом общей платежеспособности [2, 3, 5, 14].

Раскрывая сущность финансовой устойчивости как обеспеченности запасов собственными источниками формирования, А.Д. Шеремет рекомендует рассчитывать при оценке платежеспособности абсолютные показатели неплатежей организации, например, по займам, по обязательствам перед поставщиками и подрядчиками, по обязательствам перед бюджетом.

О.В. Ефимова предлагает для оценки платежеспособности применять коэффициент платежеспособности и **коэффициент Бивера** [15, с. 167]. Коэффициент платежеспособности рассчитывается как частное от деления суммы остатка денежных средства на начало отчетного периода и их притока за отчетный период на сумму выплаченных денежных средств за аналогичный временной период. Данный **коэффициент** позволяет оценить способность организации обеспечить за определенный период погашение обязательств за счет имеющихся на начало исследуемого периода и поступивших в течении этого времени денежных средств (наличных и на счетах в банках). Удовлетворительной платежеспособность может быть признана, если этот коэффициент превышает единицу. Динамика показателя демонстрирует ухудшение или улучшение платежеспособности в исследуемом периоде.

Основным недостатком предлагаемого показателя является то, что он характеризуют исполнение обязательств хозяйствующего субъекта перед кредиторами в прошлом, т.е. ретро-платежеспособность организации.

Коэффициент Бивера рассчитывается за период (например, год) и отражает уровень покрытия обязательств собственными источниками, сформированными до момента оплаты по счетам контрагентов, и рассчитывается по формуле

$$K_B = (\text{Чистая прибыль} + \text{Амортизация}) / \text{Долгосрочные и краткосрочные обязательства.}$$

Методическими указаниями по проведению анализа финансового состояния организации, утвержденными Приказом ФСФО РФ от 23.01.2001 №16, регламентированы следующие показатели платежеспособности:

- степень платежеспособности общая, которая определяется как частное от деления суммы заемных средств (обязательств) организации на среднемесячную выручку;
- коэффициент задолженности по кредитам банков и займам, рассчитываемый делением суммы долгосрочных пассивов и краткосрочных кредитов банков и займов на среднемесячную выручку;
- коэффициент задолженности другим организациям, вычисляемый как частное от деления суммы обязательств перед хозяйствующими субъектами на среднемесячную выручку;
- коэффициент задолженности фискальной системе, определяемый как частное от деления суммы обязательств перед государственными внебюджетными фондами и бюджетом на среднемесячную выручку;

– коэффициент внутреннего долга, вычисляемый как частное от деления суммы обязательств перед персоналом организации, участником (учредителем) по выплате доходов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов на среднемесячную выручку;

– степень платежеспособности по текущим обязательствам, определяемую как отношение текущих заемных средств (краткосрочных обязательств) организации к среднемесячной выручке;

– коэффициент покрытия текущих обязательств оборотными активами, вычисляемый как отношение стоимости всех оборотных средств в виде запасов, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений, денежных средств и прочих оборотных активов к текущим обязательствам организации.

Основным недостатком данных показателей является применение непоставимых показателей – обязательств, которые надо погасить в будущем и доходов, которые были получены в прошлом. Очевидно, что показатели, рассчитываемые на основании данных бухгалтерской отчетности (баланса или отчета о движении денежных средств) не позволяют оценить платежеспособность организации в настоящем и тем более будущем.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ковалев, В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика : учебник / В.В. Ковалев. – М. : Проспект, 2009. – 1024 с.
2. Лукасевич, И.Я. Финансовый менеджмент : учебник / И.Я. Лукасевич. – М. : Эксмо, 2010. – 768 с.
3. Селезнева, Н.Н. Анализ финансовой отчетности организации: учебник / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 584 с.
4. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа : учебник / А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2011. – 352 с.
5. Мельник, М.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособие / М.В. Мельник, Е.Б. Герасимова. – М. : Форум: ИНФРА-М, 2008. – 192 с.
6. Пласкова, Н.С. Стратегический и текущий экономический анализ : учебник / Н.С. Пласкова. – М. : Эксмо, 2010. – 640 с.
7. Об утверждении Методических положений по оценке финансового состояния предприятий и установлению неудовлетворительной структуры баланса : распоряжение Федер. упр. по делам о несостоятельности (банкротстве) от 12 авг. 1994 г., № 31-р.
8. Об утверждении «Методических указаний по проведению анализа финансового состояния организации : приказ Федер. службы по финансовому оздоровлению Российской Федерации от 23.01.2001 г., №16.
9. Силакова, Л.В. Выбор метода учета затрат как направление совершенствования деятельности организации в условиях рыночной экономики / Л.В. Силакова, Г.П. Петропавлова // Науч. журн. НИУ ИТМО. Сер. Экономика и экологический менеджмент (электронный журнал). – 2012. – № 2. – С. 452–460;
10. Ван Хорн, Дж. К. Основы финансового менеджмента : учебник / Дж. К. Ван Хорн, Дж. М. Вахович. – М. : ООО «И.Д. Вильямс», 2008. – 1232 с.

11. Бернштейн, Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика, и интерпретация : учебник / Л.А. Бернштейн ; пер. с англ. ; науч. ред. перевода И.И. Елисеева ; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 624 с.
12. Карзаева, Н.Н. Достоверность оценки платежеспособности хозяйствующих субъектов в прогнозировании банкротства / Н.Н. Карзаева, О.С. Журавлева // Экономика и управление: проблемы; решения. – 2014. – № 8 (32). – С. 160–165.
13. Абдукаримов, И.Т. Балансовая и текущая платежеспособность предприятия, методы оценки и анализа / И.Т. Абдукаримов, Л.Г. Абдукаримова // Социально-экон. явления и процессы. – 2007. – № 1(005). – С. 14–20.
14. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности : учебник / А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА – М., 2009. – 536 с.
15. Ефимова, О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений : учебник / О.В. Ефимова. – М. : Омега-Л, 2010. – 351 с.

МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АНАЛИЗА ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

С.С. Коваленко

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Большое влияние на финансовое состояние организации оказывает увеличение или уменьшение дебиторской задолженности. Дебиторская задолженность – это задолженность каких-либо организаций и лиц в пользу данной организации.

На первом этапе необходимо изучить состав, динамику и структуру дебиторской задолженности. По экономическому содержанию дебиторскую задолженность можно классифицировать по двум уровням (рисунок 1).

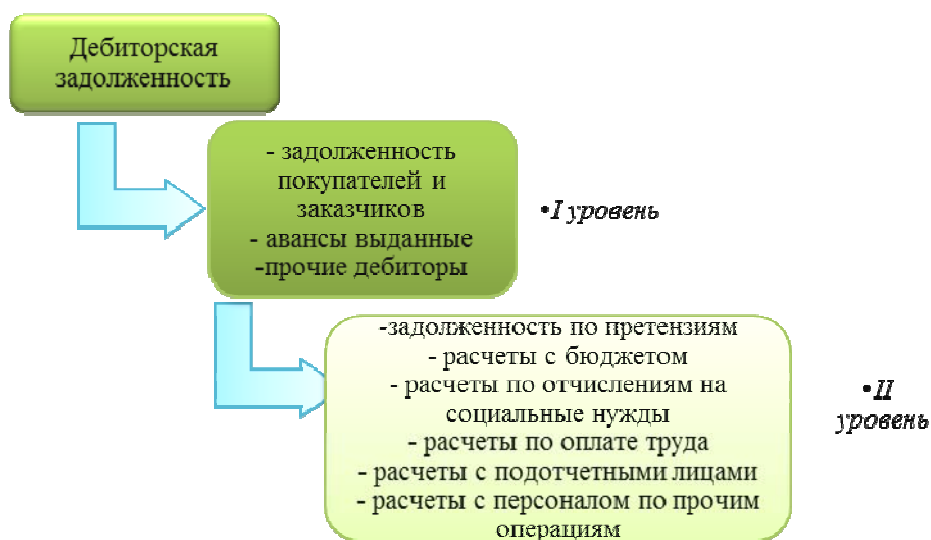


Рисунок 1 – Классификация дебиторской задолженности
по экономическому содержанию

Но поскольку в структуре дебиторской задолженности, как правило, преобладает задолженность покупателей и заказчиков, то для первичного анализа достаточно рассматривать классификацию первого уровня. Если же это не так, то необходимо провести более детальный анализ, задействовав второй уровень классификации дебиторской задолженности, основанный на аналитических данных бухгалтерского учета.

Анализ состава, динамики и структуры дебиторской задолженности целесообразно проводить в форме таблицы на основании данных бухгалтерской отчетности.

При интерпретации показателей динамики следует сравнивать темпы прироста дебиторской задолженности с темпом прироста выручки. При этом темпы прироста выручки должны опережать темпы прироста дебиторской задолженности.

Необходимо различать нормальную и просроченную задолженность. Наличие последней создает финансовые затруднения, так как организация будет чувствовать недостаток финансовых ресурсов для приобретения производственных запасов, выплаты заработной платы и др. Кроме того, замораживание средств в дебиторской задолженности приводит к замедлению оборачиваемости капитала. Поэтому на следующем этапе следует провести анализ возвратности дебиторской задолженности.

Возвратность дебиторской задолженности определяется на основе прошлого опыта и текущих условий. Бухгалтерский риск состоит в том, что прошлый опыт может быть неадекватной мерой будущего убытка или что текущие условия могут быть учтены не полностью.

Показателем вероятности получения задолженности является срок ее образования, а также удельный вес просроченной задолженности. Опыт показывает, что чем больше срок дебиторской задолженности, тем ниже вероятность ее получения [1, с. 37-38]. Оценку возвратности дебиторской задолженности следует проводить в разрезе контрагентов-дебиторов в виде таблицы (таблица 1).

Таблица 1 – Оценка вероятности погашения дебиторской задолженности по срокам образования

Дебитор	Задол- женность		В том числе								
	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	текущая		просроченная						
			Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	в том числе на количество дней				
							Ме- нее 30	31-60	61-90	91-180	Бо- лее 180
Дебитор А											
Дебитор Б											
...											
Всего											

Источник: [2, с. 236].

В зависимости от конкретных условий могут быть приняты и другие интервалы дней просрочки. Наличие такой информации за длительный период позволяет выявить как общие тенденции расчетной дисциплины, так и конкретных покупателей, наиболее часто попадающих в число ненадежных плательщиков.

На следующем этапе анализа дебиторской задолженности необходимо рассчитать показатели, характеризующие ее количественные параметры. К таким показателям относятся коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности и длительность (средний срок) погашения дебиторской задолженности.

Оборачиваемость дебиторской задолженности показывает количество оборотов, совершаемых этими средствами за отчетный период (как правило, за год) и рассчитывается по формуле (1):

$$Об_{дз} = \frac{\text{Выручка от реализации (без учета налогов)}}{\text{Ср. величина дебиторской задолженности}}, \quad (1)$$

где Об_{дз} – оборачиваемость дебиторской задолженности;

Ср. величина дебиторской задолженности – это среднегодовое значение дебиторской задолженности (обычно определяется как сумма на начало и на конец года, деленная пополам, хотя возможно и более детальное изучение ее изменений в течение года).

Средний срок погашения дебиторской задолженности представляет собой оборачиваемость дебиторской задолженности как среднее число дней, требуемое для сбора долгов, и рассчитывается по формуле (2):

$$Д_{дз} = \frac{\text{Дни периода}}{Об_{дз}} = \frac{\text{Ср. величина ДЗ} \times \text{Дни периода}}{\text{Выручка от реализации (без учета налогов)}} \quad (2)$$

где Дни периода – количество дней в анализируемом периоде (чаще всего 365 дней).

Заключительный этап анализа дебиторской задолженности представляет собой качественную оценку. Для этого рассчитывают долю дебиторской задолженности в общем объеме текущих или оборотных активов при помощи формулы (3):

$$У_{дз} = \frac{\text{Дебиторская задолженность}}{\text{Оборотные активы}} \quad (3)$$

Для характеристики качества дебиторской задолженности определяется и такой показатель, как доля резерва по сомнительным долгам в общей сумме дебиторской задолженности. Рост уровня данного коэффициента свидетельствует о снижении качества дебиторской задолженности.

Как качественные, так и количественные показатели сравнивают в динамике, со среднеотраслевыми данными, нормативами и изучают причины увеличения продолжительности периода нахождения средств в дебиторской задол-

женности (неэффективная система расчетов, финансовые затруднения у покупателей, длительный цикл банковского документооборота и т.д.).

Качество дебиторской задолженности оценивается также удельным весом в ней вексельной формы расчетов, поскольку вексель выступает высоколиквидным активом, который может быть реализован третьему лицу до наступления срока его погашения. Вексельное обязательство имеет большую силу, чем обычная дебиторская задолженность. Увеличение удельного веса полученных векселей в общей сумме дебиторской задолженности свидетельствует о повышении ее надежности и ликвидности. Однако для анализируемого предприятия не характерна вексельная форма расчетов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности / Н.А. Русак [и др.] ; под общ. ред. В.И. Стражева. – 4-е изд., испр. и доп. – Минск : Выш. шк., 1999. – 398 с.
2. Пласкова, Н.С. Экономический анализ : учебник / Н.С. Пласкова. – М. : ЭКСМО, 2007. – 704 с. – (Высшее экономическое образование).

МЕТОДЫ АНАЛИЗА ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Л.М. Колесенкова, канд. экон. наук, доц.

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия

Основная задача составления отчета о движении денежных средств - уточнение отчета о финансовых результатах организации и пояснение статьи денежных средств и их эквивалентов (в части денежных средств), представленной в балансе.

Принимая во внимание то, что отчет о финансовых результатах организации представляет доходы и расходы по методу начисления (по отгрузке), то полученный финансовый результат в виде чистой прибыли, представлен не в виде денежных средств, а в виде обязательств контрагентов их уплатить и тем самым погасить свои обязательства. Но и непогашенные обязательства при использовании метода начисления формируют выручку, доходы и прибыль отчетного периода. Но применение данного метода может привести к ситуации, когда при большой прибыли может оказаться нечем погасить кредиторскую задолженность организации, например, по оплате задолженности: поставщикам, заработной плате, кредитов банка, налогов и т.д.

Следовательно, бухгалтерам необходимо составлять отчет о движении денежных средств, так как отчет о финансовых результатах достаточно условен. Условность его заключается в следующем:

- отчет фиксирует движение обязательств, но не отражает денежные потоки;
- отчет искажает представления расходов и доходов, требуя показывать в отчетном периоде только те расходы, которые обеспечили получение

прибыли, но в действительности очень сложно определить конкретный расход, который привел к получению того или иного дохода.

Эти недостатки позволяет устранить отчет о движении денежных средств организации.

Для принятия оптимальных управленческих решений, связанных с движением денежных средств, для достижения наилучшего эффекта хозяйственной деятельности руководству организации нужна постоянная осведомленность о состоянии денежных средств. Следовательно, необходимы систематический детальный анализ и оценка денежных потоков организации.

Целью анализа денежных средств организации является получение необходимого объема их параметров, дающих объективную, точную и своевременную характеристику направлений их поступления и расходования, объемов, состава, структуры, объективных и субъективных как внешних, так и внутренних факторов, оказывающих различное влияние на изменение денежных потоков.

Задачами анализа денежных средств организации являются:

- оценка оптимальности объемов денежных потоков организации;
- оценка денежных потоков по видам хозяйственной деятельности;
- оценка состава, структуры, направлений движения денежных средств;
- оценка динамики потоков денежных средств;
- выявление и измерение влияния различных факторов на формирование денежных потоков;
- выявление и оценка резервов улучшения использования денежных средств;
- разработка предложений по реализации резервов, повышения эффективности использования денежных средств.

Данные отчета о движении денежных средств должны быть представлены таким образом, чтобы на основе их анализа можно было бы, в первую очередь, установить степень достаточности генерирования организацией чистого денежного потока по текущей деятельности. Избыточность денежной массы по обычным видам деятельности является неременным условием положительной оценки качества управления организацией, в целом, и финансового управления, в частности. Превышение притока денежных средств над их оттоком по текущей деятельности является залогом развития бизнеса, источником расширения его масштабов, условием для развития производственной базы.

Данные отчета о движении денежных средств играют важную роль не только для оценки эффективности управления денежными ресурсами организации, но и в процессе анализа деятельности организации, в целом, так как при этом имеется возможность:

- увязки результатов отчетного и предыдущего года;
- раскрытие основных источников поступления и использования денежных средств;

- нейтрализации эффекта отражения выручки методом начисления;
- прогнозирование притоков и оттоков денежных средств в перспективе;
- проведение анализа ликвидности организации;
- раскрытия направлений деятельности организации.

Реализация методики анализа денежных средств имеет определенную пошаговую последовательность.

Первый шаг:

рассматривается динамика объема формирования положительного денежного потока организации (притока денежных средств) по отдельным источникам. Целесообразно сопоставлять темпы роста положительного денежного потока с темпами роста активов, объемов выручки от продаж, различными показателями прибыли (прибыли от продаж, чистой прибыли). Особое внимание необходимо уделить соотношению источников образования положительного денежного потока: внутренних (выручки от продаж) и внешних (полученных займов, кредитов), выявлению степени зависимости от внешних источников.

Второй шаг:

изучается динамика объема отрицательного денежного потока организации (оттока денежных средств), а также его структуры по направлениям расходования денежных средств.

Третий шаг:

анализируется сбалансированность положительного и отрицательного денежных потоков по общему объему.

Четвертый шаг:

определяется роль показателя чистой прибыли в формировании чистого денежного потока, влияние на него различных факторов: изменения за исследуемый период остатков производственных запасов, дебиторской и кредиторской задолженности, начисленной амортизации, образованных резервов и т.п.

Особое место уделяется характеристике качества чистого денежного потока, т.е. структуре источников его формирования. Определяется высокий или низкий уровень качества чистого денежного потока.

Высокий уровень характеризуется ростом удельного веса чистой прибыли, полученной за счет роста выручки от продаж, снижения себестоимости.

Низкий уровень характеризуется тем, что значительная часть чистого денежного потока получена за счет роста цен на проданную продукцию, обусловленного в большей степени инфляционными процессами, доходов от прочей деятельности и т.п.

Пятый шаг:

проводится коэффициентный анализ, в процессе которого рассчитываются необходимые относительные показатели, характеризующие эффективность использования денежных средств в организации. Прежде всего, коэффициентный анализ денежных потоков дает представление о возможности организации генерировать поступление денежных средств по текущей деятельности для поддержания платежеспособности. В практике финансового анализа используется

группа показателей платежеспособности, рассчитываемых как соотношение поступлений и платежей. Базовая формула данного показателя имеет вид:

$$K_{пл} = \frac{\text{Начальный остаток ДС} + \text{Поступления за отчетный период}}{\text{Платежи за отчетный период}},$$

где $K_{пл}$ – коэффициент платежеспособности;
ДС – денежные средства.

Расчет данного коэффициента показывает, насколько при неблагоприятных условиях могут сократиться поступления денежных средств, чтобы при этом можно было осуществить необходимые платежи. Например, если значение коэффициента составляет 1,2, то можно сказать, что при сокращении денежных поступлений на 20% организация сможет обеспечить текущие платежи. Значение показателя платежеспособности не должно быть меньше 1.

Одним из главных направлений анализа денежных потоков является обоснование степени достаточности (недостаточности) формирования объема денежной массы в целом, а также по видам деятельности, сбалансированности положительного и отрицательного денежных потоков по объему и во времени. Этому способствует анализ денежных потоков прямым методом. Прямой метод анализа движения денежных средств по видам деятельности организации позволяет оценить:

- объемы и источники получения денежных средств, а также направления их использования в процессе осуществления текущей деятельности (обычных видов деятельности);
- достаточность собственных средств организации для инвестиционной деятельности;
- необходимость привлечения дополнительных заемных средств в рамках финансовой деятельности;
- прогноз в обеспечении платежеспособности, т.е. полной и своевременной оплаты текущих обязательств в будущем.

Прямой метод анализа движения денежных средств заключается в рассмотрении данных о положительных и отрицательных денежных потоках организации, сформированных на основе кассового метода путем включения в отчет хозяйственных оборотов, связанных с денежными операциями. Прямой метод основан на сравнении показателей, содержащихся в отчете о движении денежных средств, исчислении и оценке необходимых величин (абсолютных и относительных отклонений, темпов роста и прироста, удельного веса показателей притока и оттока денежных средств) за отчетный период, а также оценке динамики этих показателей.

Прямой метод анализа денежных потоков имеет весьма существенный недостаток: он не позволяет проанализировать влияние изменений различных факторов на изменение остатка денежных средств во взаимосвязи с изменением показателей, формирующих финансовые результаты деятельности организации.

Косвенный метод анализа денежных потоков позволяет раскрыть взаимосвязь полученного конечного финансового результата и чистого денежного потока, определить влияние различных факторов финансово-хозяйственной деятельности организации на чистый денежный поток, установить, какие факторы сыграли наиболее существенную роль в плане отвлечения денежных средств и какие источники были привлечены организацией для компенсации денежной массы.

Однако надежность информации, раскрываемой в отчете о движении денежных средств, сформированной косвенным методом, зависит от достоверности отражаемого в отчете о финансовых результатах конечного финансового результата – показателя чистой прибыли.

Достоинством прямого метода является то, что при его использовании отчет о движении денежных средств содержит развернутую информацию об источниках поступления и расходования денежных средств, что обеспечивает целостность информации о финансовых потоках организации.

В результате применения прямого или косвенного метода анализа денежных потоков можно оценить степень обеспечения организации денежными активами, определить источники поступления и направления их использования, установить потенциал организации в качестве плательщика текущих обязательств и прогнозировать достаточность средств для развития текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств": приказ М-ва финансов Российской Федерации от 02.02.2011 г., № 11н (ред. от 27.04.2012) (ПБУ 23/2011).
2. Анализ финансовой отчетности : учебник / под ред. М.А. Вахрушиной. – 2-е изд. – М. : ИНФА-М, 2011.
3. Бухгалтерская финансовая отчетность : учебное пособие / под. ред. Я.В. Соколова. – М. : Магистр, 2009.

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ АУТСОРСИНГА В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

О.В. Липатова, канд. экон. наук, доц.; ***И.А. Кейзер***

УО «Белорусский государственный университет транспорта», Беларусь

Новые условия хозяйствования, задачи экономического роста в стране требуют поиска новых, неординарных путей повышения эффективности работы белорусских организаций, отвечающих требованиям рыночной экономики. Импульсом к активизации данных процессов стало принятие Постановления Совета Министров Республики Беларусь № 744 «Об оплате труда работников», основ-

ной новацией которого было закрепление главного принципа эффективной работы организации – обеспечение опережающих темпов роста производительности труда над темпами роста заработной платы, что особо актуально для организаций корпоративного типа. К их числу относится Белорусская железная дорога, основным видом деятельности которой является перевозка грузов и пассажиров.

На Белорусской железной дороге в процессе осуществления перевозочного процесса занято около 70% общей численности работников. Остальная часть работников задействована в обеспечении единого технологического процесса перевозок грузов и пассажиров – на содержании и обслуживании постоянных сооружений и устройств, а также выполнении иных видов деятельности. При этом отдельные виды деятельности являются малоэффективными и низкопроизводительными, что не позволяет в полной мере обеспечить выполнение требований Постановления № 744. В таких условиях перед предприятиями становится вопрос о необходимости отказа от отдельных низкопроизводительных видов деятельности, что, с одной стороны, позволит повысить эффективность хозяйствования в целом, но, с другой, – может снизить качество работ и услуг, передаваемых для выполнения другой организации.

Таким образом, актуальными становятся вопросы разработки методологии и алгоритмов определения целесообразности использования аутсорсинга в организациях Белорусской железной дороги, а также оценки эффективности его применения.

Изучение экономической литературы позволило выделить две основные группы методов принятия решения о применении и эффективности аутсорсинга: графические и экономические (расчетные).

Графические методы связаны с использованием графиков, матриц и алгоритмов, которые представляет собой схему последовательного анализа, выполнение которого позволяет принять правильное решение о целесообразности применения аутсорсинга. Существующие графические методы отличаются наглядностью и наличием как экономической, так и неэкономической составляющей. Но они зачастую не позволяют учесть специфику отрасли, получить четкие результаты и дать однозначный ответ на вопрос о целесообразности аутсорсинга в конкретной ситуации.

Группа экономических методов, по мнению большинства экономистов, основана на оценке затрат. Разнообразие методов объясняется разными подходами к оценке и многообразием видов аутсорсинга, для каждого из которых может быть предложен индивидуальный расчет. Кроме того, методики экономических расчетов различаются и с учетом сферы их применения.

Так, для *оценки эффективности использования специалиста-аутсорсера для разовых работ* используется методика, основанная на сравнении затрат по содержанию собственного сотрудника (оплату труда и косвенные затраты на сотрудника – соцпакет, обеспечение рабочего места и пр.), и привлечения внешнего исполнителя для разовой работы. Наиболее точный результат даст сравнение затрат соответствующего отдела за год со стоимостью годового контракта с аутсорсинговой компанией.

Для оценки эффективности передачи на аутсорсинг отдельного вида работ, функции, бизнес-процесса могут быть использованы методики, основанные на маржинальном анализе, оценке затрат по отдельным бизнес-процессам (работам, функциям), с использованием критериев стратегической оценки.

В основе методики оценки эффективности аутсорсинга, базирующейся на маржинальном анализе, лежит принцип минимизации затрат и увеличение прибыли на основе обоснования выбора между собственным производством и приобретением услуги (работы, продукции) на стороне. Для решения проблемы «производить или покупать» используется принцип взаимосвязи объема, себестоимости и прибыли. Смысл этого расчета состоит в том, чтобы определить максимально допустимую величину постоянных затрат, которая покрывается маржинальным доходом (прибыль плюс постоянные затраты) при заданном объеме продаж, цены и уровня переменных затрат на единицу работ, услуг. Если постоянные затраты превысят этот уровень, то принимаемое решение будет убыточным.

При оценке затрат по бизнес-процессам (работам, функциям) следует учитывать исключительно те составляющие затрат, которые можно снизить в ходе аутсорсинга и сравнить затраты на приобретение результатов выполнения этих функций аутсорсером и затраты на собственное производство:

$$\Theta = \frac{\sum_{i=1}^m Z_c}{\sum_{i=1}^n Z_a},$$

где Θ – эффективность аутсорсинга, относительный показатель;
 m – количество наименований затрат на собственное производство;
 Z_c – затраты на собственное производство данного вида работ, услуг;
 n – количество наименований затрат на приобретение данного вида работ, услуг у аутсорсера;
 Z_a – затраты на приобретение работ услуг у аутсорсера.

Если дробь, в числителе которой затраты на собственное производство, а в знаменателе затраты на приобретение, больше единицы, то в этом случае следует обратиться к услугам аутсорсера, если менее единицы, то реализация бизнес-процесса собственными силами гораздо лучше, поскольку передача его экономически нецелесообразна.

Оценка эффективности передачи на аутсорсинг отдельного вида работ, функции, бизнес-процесса возможна с использованием критериев стратегической оценки. Этот метод включает в себя не только оценку экономической эффективности – через сравнение, по выбранным критериям, реализуемой аутсорсинговой модели и выполнения непрофильных функций силами внутренних подразделений компании, но и анализ дополнительных (новых) критериев стратегической оценки – повышение качества выпускаемого продукта, освоение новых рынков, новые продукты, объемы реализации и т.п. в соответствии с поставленными стратегическими целями.

Анализ рассмотренных существующих в отечественной и зарубежной практике методик позволил сформировать свой подход к оценке эффективности передачи на аутсорсинг отдельного вида работ, функции, бизнес-процесса с учетом особенностей хозяйствования организаций железнодорожного транспорта, который учитывает как показатели текущей экономической эффективности (сопоставление затрат), так и дополнительные затраты по сопровождению аутсорсинга и прогнозируемые показатели эффективности использования ресурсов организации (косвенные ресурсы).

Оценку экономической эффективности целесообразно проводить путем расчета показателя (коэффициента) экономической эффективности по следующей формуле:

$$K_{\text{эф}} = \frac{Z_{\text{соб.}}}{Z_{\text{аутс}} + Z_{\text{доп}}} \cdot I_{\text{ФО}} \cdot I_{\text{ПТ}} \cdot I_{\text{МО}},$$

где $Z_{\text{аутс}}$ – затраты на приобретение работ (услуг) у аутсорсера;

$Z_{\text{соб.}}$ – затраты на собственное производство данного вида работ, услуг;

$Z_{\text{доп}}$ – дополнительные затраты по переводу на аутсорсинг и его сопровождению (затраты по мониторингу и контролю за качеством выполнения работ (услуг), переданных на аутсорсинг; расходы, связанные с увольнением работников, выполняющих работы, передаваемые на аутсорсинг и др.);

$I_{\text{ФО}}$, $I_{\text{ПТ}}$, $I_{\text{МО}}$ – соответственно индексы изменения эффективности использования основных средств (фондоотдача), трудовых (производительность труда), материальных ресурсов (материалоотдача).

Индексы отражают соотношение эффективности использования основных ресурсов организации до и после передачи работ (услуг) на аутсорсинг, что может как увеличить полученный эффект (коэффициент экономической эффективности), так и нивелировать его.

Коэффициент эффективности должен быть больше единицы. В случае наличия планируемых капитальных вложений в обеспечение передаваемых на аутсорсинг услуг или бизнес-процессов в краткосрочной перспективе (до 3 лет), коэффициент эффективности может быть равен единице.

Подобный подход применим тогда, когда потребителем услуги аутсорсера является непосредственно железная дорога. В случае, если потребителем выступает пассажир или грузоотправитель, методика должна основываться на сопоставлении прибыли, получаемой железной дорогой при передаче отдельного вида работ, функции, бизнес-процесса на аутсорсинг и прибыли при ее осуществлении собственными силами.

В заключении следует отметить, что ни экономические, ни графические методы не обеспечивают объемный компетентный анализ относительно использования аутсорсинга. Обе группы методов нуждаются в применении дополнительных инструментов.

Для преодоления несовершенства рассмотренных подходов необходимо в экономическую группу включить стратегический аспект. Это обусловлено тем, что экономические методы позволяют только сравнить затраты до и после внедрения аутсорсинга, но не учитывают значимость работы, функции, бизнес-процесса. Первым шагом на пути преодоления данного недостатка может стать метод экспертных оценок, позволяющий опросить специалистов по конкретному направлению деятельности организации по поводу важности его в целом для бизнеса. Графическую группу следует дополнить расчетными методами. Это позволит добиться большей объективности и выйти на конкретные цифры.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СКОРИНГОВЫХ МОДЕЛЕЙ ДЛЯ ОЦЕНКИ ДОХОДОВ

П.Г. Пономаренко, канд. экон. наук, доц.;

Е.П. Пономаренко, канд. экон. наук, доц.

*УО «Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации», Беларусь*

В литературе по экономическому анализу на сегодняшний день разработаны методики анализа доходов и расходов, основанные на данных отчета о прибылях и убытках. Они включают оценку структуры доходов и расходов, их динамики, а также методики анализа доходов и расходов от реализации продукции, товаров, работ и услуг применительно к отдельным отраслям экономики. Однако для целей менеджмента нужна методика анализа, которая позволит оценить не только полученные организацией доходы и понесенные расходы, но и ее способность систематически генерировать доходы в объеме, достаточном для обеспечения рентабельной работы.

В рамках решения обозначенной проблемы считаем целесообразным дополнить перечень аналитических процедур оценкой качества доходов организации. В современной учебной и научной литературе по экономическому анализу авторами предлагаются различные методики оценки качества прибыли организации, в первую очередь, устойчивостью ее получения во времени [1, 2]. Однако финансовый результат (прибыль или убыток) является расчетным показателем и логично предположить, что качество прибыли зависит от стабильности получения доходов.

По нашему мнению, понятие «качество доходов» является комплексным и определяется рядом характеристик, таких как оптимальность и стабильность структуры доходов по текущей деятельности; устойчивость темпов роста доходов по основной текущей деятельности; ритмичность и равномерность их формирования; достаточность доходов для возмещения расходов.

Качество доходов организации определяется, в первую очередь, их структурой, т.е. долей доходов по основной текущей деятельности и прочих доходов по текущей деятельности. Прочие доходы по текущей деятельности, как прави-

ло, носят единовременный характер. Соответственно, оптимальной с точки зрения регулярности получения организацией доходов является их структура с преобладанием доли доходов по основной текущей деятельности. Если на протяжении достаточно длительного времени сохраняется оптимальная структура доходов, то их качество оценивается как достаточно высокое.

В процессе исследования качества доходов необходимо оценить стабильность темпов их роста на протяжении нескольких отчетных периодов. Сравниваемые доходы должны быть пересчитаны в сопоставимые цены с учетом индексов цен. Приведение в сопоставимые цены прочих доходов по текущей деятельности на практике затруднено, так как необходимо исчислить коэффициенты пересчета по каждому их виду.

Важными характеристиками, по которым можно судить о качестве доходов, являются равномерность и ритмичность формирования выручки от реализации продукции, товаров, работ и услуг, за исключением тех случаев, когда она подвержена сезонным колебаниям. О равномерности формирования доходов свидетельствует получение их равными суммами за одинаковые промежутки времени. Ритмичность проявляется в соответствии доходов, полученных в отдельных отчетных периодах, плану их поступления. В экономической литературе высказывается большое разнообразие мнений относительно выбора показателей для оценки равномерности и ритмичности. Полагаем, что в качестве их могут использоваться среднее квадратическое отклонение и коэффициент вариации, с той лишь разницей, что при оценке ритмичности в расчете этих показателей средняя величина доходов заменяется на их плановую сумму. Первый из названных показателей отражает абсолютное отклонение доходов от их средней (при оценке ритмичности – плановой) величины, а второй – относительное. Равномерность формирования доходов также можно оценить на основе расчета удельных весов доходов, полученных за определенные отчетные периоды (месяцы, кварталы), в общей их сумме за год.

Не менее важной характеристикой качества доходов является их достаточность для возмещения расходов. Степень возмещения расходов отражают одноименные коэффициенты, определяемые путем сопоставления соответствующих доходов и расходов. Как один из вариантов, для оценки достаточности доходов предлагается использовать показатель «запас финансовой безопасности», который характеризует превышение фактической выручки от реализации продукции, товаров, работ и услуг над ее расчетной величиной в точке безубыточности в процентах.

Расчет перечисленных выше показателей и их сравнение с плановыми или показателями прошлого года позволяет определить изменение качества доходов отчетного периода по сравнению с базисом. Однако общая оценка качества доходов при этом не достигается. Для решения этой проблемы предлагаем использовать скоринговые модели. Они позволяют при отсутствии возможности установить качество доходов организации отнести ее к одной из классификационных групп с учетом риска потери ею доходов.

Для создания скоринговой модели отбираются наиболее существенные показатели, отражающие различные характеристики качества доходов. Пример простой скоринговой модели с тремя показателями качества доходов представлен в таблице.

Таблица – Скоринговая модель для оценки качества доходов организаций

Показатели	Границы групп согласно критериям			
	группа 1	группа 2	группа 3	группа 4
1. Удельный вес выручки от реализации продукции, %	60% и выше (50 баллов)	от 59,9 до 40% (от 49,9 до 35 баллов)	от 39,9 до 20% (от 34,9 до 20 баллов)	менее 20% (от 19,9 до 0 баллов)
2. Темп изменения выручки от реализации продукции, %	140% и выше (30 баллов)	от 139,9 до 120% (от 29,9 до 20 баллов)	от 119,9 до 100% (от 19,9 до 10 баллов)	менее 100% (от 9,9 до 0 баллов)
3. Коэффициент вариации	менее 0,1 (20 баллов)	от 0,1 до 0,29 (от 19,9 до 10 баллов)	от 0,3 до 0,49 (от 9,9 до 5 баллов)	0,5 и выше (от 4,9 до 0 баллов)
Границы группы	100 баллов	от 99 до 65 баллов	от 64 до 35 баллов	от 34 до 0 баллов

На основе скоринговой модели рассчитывается интегральный показатель путем суммирования балльной оценки каждого из показателей, применяемых для оценки качества доходов. При этом балльная оценка определяется исходя из фактического уровня показателя качества доходов и его рейтинга, выраженного в баллах на основе экспертных оценок.

В представленной в таблице скоринговой модели, построенной с учетом риска потери доходов, организации разделены на группы: 1 – организации, имеющие хорошую способность зарабатывать и стабильно получающие доходы; 2 – организации, имеющие незначительный риск потери доходов; 3 – организации, имеющие проблемы с получением доходов; 4 – организации с высоким риском потери доходов.

Использование в анализе доходов и расходов скоринговых моделей оценки качества доходов дает возможность определить не только текущую, но и потенциальную способность организации генерировать доходы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 208 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности : учеб. для вузов / В.И. Стражев [и др.] ; под ред. В.И. Стражева, Л.А. Богдановской. – Минск : Выш. шк., 2008. – 527 с.

ИНДИКАТОРЫ БИРЖЕВОЙ ИГРЫ

И.А. Савчук

Университет им. М. Кюри-Склодовской, Польша

С момента своего появления биржа стала неотъемлемой частью экономики развитых стран. Биржевые показатели являются самыми достоверными источниками информации о внутренних делах не только рядовых компаний, но и государств, в целом. Изменение котировок акций или облигаций на рынках ценных бумаг приводит к тем или иным решениям со стороны возможных покупателей или продавцов. Однако, как правило, решения, принимаемые во время биржевой игры, имеют стихийный характер и имеют различные последствия. Это вызвано, прежде всего, тем, что большинство биржевых игроков недостаточно осведомлены о стратегиях биржевых игр. Они не имеют достаточной информационной базы для принятия решений, их действия не просто разоряют компании, но и могут спровоцировать кризисные явления в экономике. Причем происходит это за сравнительно непродолжительный период времени.

Актуальность данной тематики определяется так же и тем, что каждый человек желающий заработать, должен полностью представлять себе, как работает каждый из индикаторов биржевой игры. Основной задачей в данном случае является подбор аргументированной комбинации индикаторов, которая могла бы охарактеризовать динамику кривой тренда. Каждый из игроков, заинтересованный в покупке либо продаже, должен четко себе представлять, что он продает, чем занимается фирма, какими будут последствия его действий. Если процесс купли-продажи акций будет носить стихийный характер, компания на этом потеряет свои позиции, вместе с авторитетом на рынке ценных бумаг. Следствием этого может быть частичное закрытие филиалов для стабилизации на рынке ценных бумаг. А закрытые филиалы - это рабочие места и обеспечение населения товарами первой необходимости. Таких примеров существует бесчисленное множество. В результате таких действий, компания стабилизирует свои позиции, а кривая ее тренда на бирже войдет в так называемый «коридор» - период незначительных спадов и падений, которые никак не отразятся на ее текущем положении и имидже. Выйти из такого коридора компании всегда крайне сложно, многие из них тратят на это не один год.

В связи с развитием технологий, нет нужды знать на память все формулы каждого из индикаторов для каждого из возможных сценариев. В современных условиях с этой задачей справляется соответствующее программное обеспечение. Получить корректную линию тренда можно в том случае, если был сделан правильный выбор временного интервала и набора индикаторов. Профессионал, скорее всего, будет в состоянии принять верное решение с полным осознанием последствий. Профессионал сумеет также и полностью контролировать свои эмоции, которые часто и вызывают стихийные действия на бирже.

В самом начале биржевой деятельности автор пользовался волновой теорией Эллиота [1] (рисунок 1).

Согласно данной теории:

1. 1-3-5-А-С – движущие линии;
2. 2-4-В – коррекционные.

После ознакомления с деталями данной теории автор начал поиск графиков, которые бы соответствовали данной теории. Необходимо отметить, что данная теория эффективно работает в отдельных моментах биржевой игры. Но, вместе с тем есть и ряд ситуаций, когда данная теория неэффективна. Ее следует дополнить, по мнению автора, рядом индикаторов. Практика свидетельствует, что для игры на бирже достаточно 4-5 индикаторов.

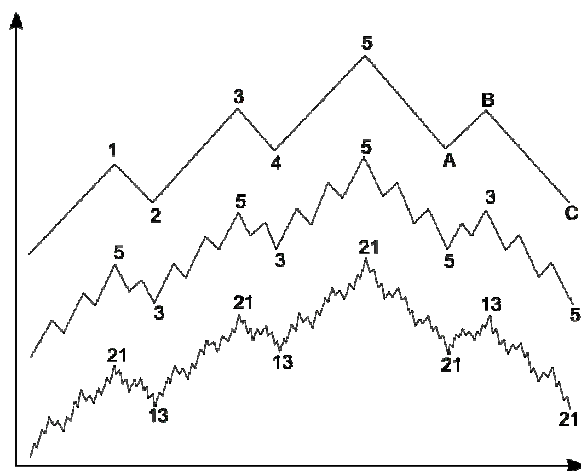


Рисунок 1 – Волновая теория Эллиота

Прежде всего, надо определить направление кривой тренда. Первоначально начинающий игрок должен научиться этому без индикаторов, а уже после пользоваться ими. Индикаторы характеризуют заинтересованность брокеров и трейдеров данной позицией, а значит, индикаторы показывают, насколько быстро будут развиваться действия вокруг данной позиции.

Среди таких индикаторов, прежде всего - индекс направленного движения. Эта система определения существования на рынке тренда и его силы, была разработана Велесом Вайлдером [1].

Индекс направленного движения, как система, состоит из трех составляющих:

1. усредненный индекс направленного движения;
2. индикатор направления вверх;
3. индикатор направления вниз.

Необходимо также следить насколько далеко индекс от нуля, и насколько далеко от индекса обе кривые, чем ближе к нулю индекс направленного движения, тем меньше заинтересованность игроков в позиции.

Следующим источником биржевой информации индикатором, является Технический индикатор «Схождение/Расхождение скользящих средних» (MACD). Он также поможет определить направление тренда. Данный индикатор был разработан Джеральдом Аппелем в 1979 году и применялся в работе на товарно-сырьевых и фондовых рынках. MACD относится к осцилляторам технического анализа и представляет собой первый вариант переработанной в дальнейшем версии — гистограммы MACD. Однако он до сих пор пользуется популярностью у многих трейдеров за простоту и отсутствие значительных «шумов» при формировании сигналов. Данный индикатор показывает, когда линия тренда поменяла свое направление, с его помощью можно уловить зародившуюся тенденцию.

Индикатор «Линейная регрессия» – это индикатор статистического анализа. Этот инструмент используется для предсказания будущих значений по уже имеющимся данным. Если вместо значений переменных выбираются цены, то этот инструмент вполне применим к анализу ценных бумаг на бирже. Линия регрессии строится как прямая на графике цен по методу наименьших квадратов. В соответствии с линией регрессии можно определить завышение или занижение цен.

Еще одним индикатором, который помогает определить зарождающуюся тенденцию, является индикатор Аллигатор. Он дает возможность оценить ситуацию и принять правильное решение.

Последний индикатор «Конверты» используется для определения границ текущего движения цены. Крайне полезен в связке с вышеперечисленными индикаторами, если правильно задать временной интервал.

Минусы использования индикаторов заключаются в том, что их информация частично носит противоречивый характер и может привести к определенным заблуждениям. По мнению автора, таких ситуаций надо избегать. Если четко знать смысл и предназначение того или иного индикатора, можно существенно снизить риск в процессе биржевой деятельности. С точки зрения автора необходимо постоянно проговаривать то, что обозначают индикаторы, и почему следует открыть именно эту позицию. Для повышения эффективности биржевой деятельности возможно экспериментировать, вводя в игру новые индикаторы. Идеальных систем для игры на бирже не существует, так же, как и нет идеального индикатора, который смог бы отразить на себе все аспекты биржевой игры.

Автор хотел бы отметить, что все вышесказанное бесполезно, если биржевой игрок не может обуздать свои эмоции, затуманенный ум, будет не в состоянии прочитать индикаторы и принять взвешенное решение.

ЛИТЕРАТУРА

1. Элдер, А. Как играть и выигрывать на бирже: Психология / А. Элдер. – Москва : Альпина Бизнес-Букс, 2007. – 472 с.

СОДЕРЖАНИЕ

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ИСТОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

<i>Абдалова Е.Б.</i> Современные аспекты категорий оценки и понятности	3
<i>Алейников Д.Н.</i> Новые результаты исследования самого раннего синтетического баланса: раздел «дебиторы»	6
<i>Алейников Д.Н.</i> Новые результаты исследования самого раннего синтетического баланса: раздел «кредиторы» и финансовый результат	10
<i>Багдасарян Р.А.</i> Продолжение исследования ранней финансовой отчетности	15
<i>Белоусов А.И., Близно Л.В.</i> Интерпретация прибыли в системе учетно-экономических воззрений	19
<i>Бычкова С.М., Жидкова Е.А.</i> Эволюция требований к системе контроллинга	23
<i>Гурская М.М.</i> Почему Лука Пачоли считал венецианский метод бухгалтерии самым предпочтительным	27
<i>Ковалев В.В.</i> Бухгалтерский учет в современной бизнес-среде: проблема терминологической неопределенности	33
<i>Кутер М.И., Гурская М.М.</i> О балансах Пачоли и тех, что имели место до него	36
<i>Львова Д.А.</i> Земское и городское счетоводство в Российской Империи во второй половине XIX – начале XX вв.	41
<i>Львова И.Н.</i> Н.А. Блатов: истоки идей «балансоведения»	45
<i>Мусаэлян А.М.</i> Ранние учетные записи: двойная запись, амортизация, отсроченные расходы, пробный баланс	48
<i>Панков Д.А.</i> Основные направления совершенствования подготовки бухгалтеров в Республике Беларусь	52
<i>Рыбак Т.Н.</i> Механизм воздействия экономических факторов на развитие бухгалтерского учета	57
<i>Самохина А.А., Мезенцева Т.М.</i> Философия затрат	61
<i>Стефанович Л.И.</i> Современные проблемы теории банковского бухгалтерского учета	65
<i>Preißer M.</i> Tabellarische Zusammenfassung: Bilanzabweichungen für alle Unternehmensformen	68

РЕФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

<i>Arbidane I., Volkova J.</i> Legal Regulation Of The Organization Of Single-Entry And Double-Entry Accounting In Latvia	71
<i>Афанасьева Е.Ю.</i> Оценка продукции пчеловодства в контексте современной информационно-энергетической теории стоимости	75
<i>Блинова У.Ю.</i> Проблемы учета и бюджетирования расходов	78
<i>Борейко Н.А.</i> Состав бухгалтерской отчетности франчайзи	82
<i>Бэдику Г.М.</i> Отраслевые аспекты признания доходов услуг телекоммуникации	84
<i>Васькин Ф.И., Дятлов А.С.</i> Амортизация и финансовые источники долгосрочных инвестиций: теория, проблемы, решения	88
<i>Welc J.</i> Impact Of Non-Controlling Interests On Reliability And Comparability Of Consolidated Financial Statements	92
<i>Гизатуллина В.Г., Здановская Н.В.</i> Необходимость развития аналитического учета при оценке эффективности использования недвижимого имущества железной дороги	95
<i>Гордова М.А., Поросоцкая Н.Н.</i> Учет экспорта товаров в Евразийском экономическом союзе	98
<i>Grigoroi L.</i> Debates On Accounting Progress In The Context Of European Integration	104
<i>Гришкина С.Н.</i> Сопоставимость бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций	108
<i>Ивашкевич В.Б.</i> Проблемы управленческого учета и отчетности в обеспечении устойчивого развития предприятий	111

<i>Коротаев С.Л.</i> Межфилиальные расчеты: проблемы учета и налогообложения	113
<i>Кузьминский Ю.А., Позов А.Х.</i> Система бухгалтерского учета	117
<i>Макарова Н.Н., Чиков Д.В.</i> Функциональные особенности управленческого учета в системе стратегического контроллинга	121
<i>Малей Е.Б.</i> Логистические издержки: проблемы идентификации и регистрации в системе бухгалтерского учета	124
<i>Матюш И.В.</i> Бизнес-процессы по модернизации предприятия как объект учета и анализа	127
<i>Mietule I., Pokule V.</i> General Characteristic Of The Accounting Sub-Discipline In Latvia	131
<i>Мурачева Т.И.</i> Совершенствование бухгалтерского учета расходов на реализацию в системе логистического управления	134
<i>Папковская П.Я.</i> Учетная политика: методические основы калькулирования	137
<i>Пашковская Л.В.</i> Совершенствование учета распределяемых постоянных общепроизводственных затрат	139
<i>Preißer M.</i> Die Massgeblichkeit Der Handelsbilanz Für Die Steuerbilanz	143
<i>Примакова М.В.</i> Определение оптимальных объектов производственного участка	145
<i>Рожкова Н.К.</i> Проблемы учета финансовых результатов в строительстве	149
<i>Сапего И.И.</i> Сущность и состав запасов	153
<i>Сафонова И.В.</i> Направления реформирования системы бухгалтерского учета для субъектов малого бизнеса в Российской Федерации	157
<i>Сенкус К.Й.</i> Налог на добавленную стоимость: обзор сбора и предупредительных мер в Литве	160
<i>Сиднева В.П.</i> Модели учета инвестиционной недвижимости в российском и международном учете	165
<i>Subačienė R.</i> Overview Of Value Added Tax And Excise Duty In The Countries Of European Union	169
<i>Tamulevičienė D.</i> Возможности развития системы контроллинга в Литве	175
<i>Шатров С.Л., Кравченко А.В.</i> Резервы как категория бухгалтерского учета	181
<i>Шеткина Л.П.</i> Проблемы формирования резервного фонда заработной платы	185
<i>Широбоков В.Г.</i> Особенности формирования интегрированной отчетности в организациях агропромышленного комплекса	188
<i>Щербатюк В.В.</i> Национальные особенности формирования системы счетов бухгалтерского учета	188

УЧЕТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В КОНТЕКСТЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

<i>Вегера С.Г.</i> Природный капитал в учете и отчетности: осознанная необходимость	196
<i>Замула И.В.</i> Учетная составляющая управления экологическими обязательствами в соответствии с принципами устойчивого развития	201
<i>Захарова Т.В., Камысовская С.В.</i> Сравнительная характеристика бухгалтерского финансового и социального учета	205
<i>Метла О.С.</i> Обоснование основных методических положений по начислению амортизации в нефтегазо- и горнодобывающей промышленности	208
<i>Неверов А.В., Лукашук Н.А.</i> Принципы «зеленой» экономики в системе устойчивого развития лесного хозяйства	211
<i>Павлов К.В.</i> Модернизация экономики старопромышленных регионов России	215
<i>Попова И.Н., Терентьева Т.О.</i> Совершенствование статистического учета на современном этапе развития российской экономики	218
<i>Самохина А.А., Мезенцева Т.М.</i> Производственные затраты: целевой метод классификации	220
<i>Стецюн А.М., Юрчик С.В.</i> Формирование отчета о финансовых результатах	223
<i>Стецюн А.М., Юрчик С.В.</i> Отражение финансовых результатов экономических субъектов Евразийского экономического пространства	226

<i>Стецюн А.М., Юрчик С.В.</i> Продажи товара в учете предприятий Евразийского экономического пространства	228
<i>Тарабарина Т.А.</i> Проблемы учета и оценки объектов недропользования	231
<i>Усатюк Т.М., Ефремова Е.М.</i> Учет конечного финансового результата в коммерческих организациях	234
<i>Ходикова Н.А.</i> Учет многолетних насаждений на землях заказников	237

АУДИТ В УСЛОВИЯХ МИРОВЫХ ФИНАНСОВЫХ КРИЗИСОВ

<i>Алешкевич О.П.</i> Информационное обеспечение контроля затрат на обеспечение качества продукции	242
<i>Лавриненко А.Р.</i> Методика аудита совместной деятельности организаций Республики Беларусь	244
<i>Лакис В.И.</i> Возможности и границы использования методов анализа при проведении аудита	248
<i>Лемеш В.Н.</i> Проблемы и перспективы развития аудиторской деятельности в Республике Беларусь	256
<i>Масько Л.В.</i> Аудит экологических вопросов бухгалтерской отчетности организации: методические подходы	260
<i>Мезенцев А.А.</i> Современная технология проведения аудита с использованием программы АИС «Риск-Аудит»	264
<i>Мезенцев А.А.</i> Применение информационных технологий во внутреннем аудите (контроле)	266
<i>Мезенцева Г.А.</i> Автоматизированное рабочее место аудитора	269
<i>Мезенцева Т.М.</i> Инвентаризация и достоверность бухгалтерского учета в ООО «Газпром ПХГ»	272
<i>Михалевич О.И.</i> Развитие аудита хозяйственных операций по учету ипотечных активов	276

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК МЕХАНИЗМ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

<i>Астрахан Б.М., Ероховец Т.В.</i> Стратегии оптимизации инвестиционного портфеля	280
<i>Бухарова Н.С.</i> Теоретические и практические аспекты применения многомерного сравнительного анализа при оценке коммерческих предложений в ходе проведения конкурентных процедур закупок	282
<i>Валкаускас Р.А.</i> Эвристика и финансовый анализ	285
<i>Гарковская Е.Л.</i> Развитие анализа авторских прав как объектов бухгалтерского учета	289
<i>Карзаева Н.Н.</i> Границы современных методов оценки платежеспособности хозяйствующих субъектов	292
<i>Коваленко С.С.</i> Методическое обеспечение анализа дебиторской задолженности	296
<i>Колесёнова Л.М.</i> Методы анализа денежных потоков с использованием отчета о движении денежных средств	299
<i>Липатова О.В., Кейзер И.А.</i> Оценка эффективности применения аутсорсинга в организациях Белорусской железной дороги	303
<i>Пономаренко П.Г., Пономаренко Е.П.</i> Использование скоринговых моделей для оценки доходов	307
<i>Савчук И.А.</i> Индикаторы биржевой игры	310

Научное издание

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

Материалы
II международной научно-практической конференции
(Новополоцк, 4 – 5 июня 2015 г.)

Текст печатается в авторской редакции

Ответственный за выпуск *Л.В. Масько*

Технический редактор *Д.М. Севастьянова*
Компьютерная верстка *О.П. Михайлова*
Дизайн обложки *А.Н. Парфёновой*

Подписано в печать 29.05.2015. Формат 60×84 ¹/₁₆. Бумага офсетная. Ризография.
Усл. печ. л. 18,33. Уч.-изд. л. 19,92. Тираж 80 экз. Заказ 785.

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

Свидетельство о государственной регистрации
издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий
№ 1/305 от 22.04.2014.

ЛП № 02330/278 от 08.05.2014.

Ул. Блохина, 29, 211440, г. Новополоцк.