

тати») в динаміці за 3-5 років;

- загальний аналіз чистого прибутку підприємства та прибутку від реалізації товарної продукції (робіт, послуг) – за 3-5 років;
- факторний аналіз прибутку від операційної діяльності з використанням формалізованих і неформалізованих методів оцінки;
- загальний аналіз головних показників рентабельності за 3-5 років;
- факторний аналіз рентабельності підприємства;
- узагальнення результатів аналізу.

Таким чином, в процесі проведеного дослідження було доведено актуальність поставленого питання, а саме вдосконалення основної форми фінансової звітності у системі облік-аналіз-аудит-прогнозування-управління. Було доведено значимість облікової інформації для проведення ґрунтовного аналізу та прийняття управлінських рішень з метою поліпшення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Розглянуті організаційно-методичні підходи щодо складання звітності підприємства про фінансові результати, які сформовані в процесі дослідження інформаційної системи процесу управління, на нашу думку, сприятимуть подальшому розвитку вітчизняного бізнесу. Сучасний світ не стоїть на місці, він має тенденції до розвитку, які, в свою чергу, повинні на кожному етапі бути доцільними і перспективними.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року зі змінами і доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати» затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.1999 року № 87.
3. Лишилєнко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 6. – С. 16-23.
4. Цветкова Н. Суттєвість інформації фінансової звітності та її вплив на економічні рішення користувачів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 7. – С. 38-45.
5. Янчева Л., Чернікова І., Ляшенко С. Фінансова звітність в інформаційній системі управління // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 6. – С. 57-61.

УДК 657.22

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Головач Н.Ю.

Научный руководитель: к.э.н., доцент Королев Ю.Ю., ст. преп. каф. учета анализа и аудита Андрейчикова Ж.В.

УО «Белорусский государственный аграрный технический университет» г. Минск

Резюме

В статье определены некоторые наиболее существенные проблемы современной отечественной системы бухгалтерского учета, которые сдерживают внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в нашей стране. К числу основных из них можно отнести следующие: формирование недостоверной стоимости активов; неполное включение в себестоимость продукции (работ, услуг) расходов, непосредственно связанных с производственным процессом; большая готовность к признанию в бухгалтерском учете доходов и активов, чем расходов и обязательств; наличие в нормативных правовых актах противоречий и двусмысленных толкований.

Resume

Some issues of modern national system of accounting which constrain the implementation of the International Financial Reporting Standards (IFRS) in our country are defined in the article. The most vital and important among them are the following: formation of unreal cost of the assets; incomplete inclusion in production cost of goods (works, services) the expenses directly connected with production; the big readiness for recognition in accounting of incomes and actives, than expenses and obligations; big number of contradictions and ambiguous interpretation in official documents and instructions.

Бухгалтерський учет – сукупність прийомів і методів, с допомогою яких обобщаються процеси виробництва, снабження і реалізації, решаються чітко поставлені цілі і забезпечується управління підприємством на основі реалізації його задач. Бухгалтерський учет розвивається і совершенствується вместе с потребностями общества, и к числу основных, наиболее существенных проблем современной отечественной системы учета можно отнести следующие:

1. Формирование недостоверной стоимости активов организации;
2. Неполное включение в затраты на производство и, соответственно, в себестоимость продукции (работ, услуг) расходов, непосредственно связанных с производственным процессом;
3. Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете доходов и активов, чем расходов и обязательств (несоблюдение требования осмотрительности) и, как следствие, завышение финансовых результатов отчетных периодов;
4. Наличие в нормативных правовых актах противоречий и двусмысленных толкований.

Рассмотрим каждую из обозначенных выше проблем более подробно.

На увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию, в конце отчетного года должна относиться целая группа расходов, обособленно учитываемых в течение года на счете учета вложений во внеоборотные активы: проценты по кредитам и займам, начисленные к уплате; курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности перед

поставщиками (подрядчиками); суммовые разницы, возникающие при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками); расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками). При этом указанные суммы увеличения стоимости объектов основных средств учитываются при отражении в учете результатов переоценки основных средств. Если сумма переоценки меньше, чем названные выше обособленно учитываемые суммы, то переоценка в учете не отражается, если больше, в учете в корреспонденции со счетом учета добавочного фонда отражается только разница между суммой переоценки и обособленно накопленными суммами.

Такая национальная специфика не только усложняет учетную методику и во многих случаях ведет к завышению стоимости объектов по сравнению с их рыночной ценой, но и уменьшает собственный капитал субъектов хозяйствования в части их добавочного фонда.

На наш взгляд, недостоверная оценка активов организаций обусловлена отсутствием механизма обеспечения соответствия балансовой стоимости активов их рыночной стоимости. Казалось бы, с введением в Типовой план счетов счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» субъекты хозяйствования получили возможность создавать резервы под снижение стоимости средств в обороте и тем самым формировать реальную стоимость активов. Однако в силу непроработанности данного вопроса в настоящее время такие резервы не создаются и, соответственно, серьезные колебания рыночной стоимости активов никоим образом не влияют на их учетную (балансовую) стоимость.

Следует также обратить внимание на еще один аспект, связанный с оценкой активов организации. В соответствии с действующим законодательством субъекты хозяйствования могут применять два метода отражения выручки от реализации – по отгрузке и по оплате. Если организация применяет метод признания выручки по оплате, то отгруженная, но не оплаченная продукция отражается в балансе по фактической себестоимости. Реально задолженность покупателя, не отражаемая в учете до момента оплаты за эту продукцию, существенно больше. Это означает, что при использовании данного метода учета выручки активы баланса занижены. Указанного не происходит в случае, если применяется общепринятый метод отражения выручки от реализации по отгрузке.

Рассмотрим следующую проблему – искажение (занижение) величины производственных затрат и себестоимости выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). В настоящее время в Республике Беларусь в себестоимость продукции (работ, услуг) не включается целый ряд затрат, непосредственно связанных с производственной деятельностью, в частности:

- суммы премии за основные результаты хозяйственной деятельности, превышающие 30%-ый уровень премии к должностным окладам, тарифному, сдельному заработку работников в целом по организации;

- стоимость топливно-энергетических ресурсов, израсходованных сверх лимитов, доводимых до организаций в установленном порядке;

- суммы заработной платы, обусловленные применением организациями тарифной ставки первого разряда, превышающей бюджет прожиточного минимума.

Указанные выше затраты относятся в состав внереализационных расходов и не включаются в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль.

Кроме того, эти затраты не учитываются при формировании цен на производимую продукцию, выполняемые работы, оказываемые услуги. Как результат, искажается реальная величина затрат, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), занижается фактическая себестоимость продукции (работ, услуг), а в итоге, с учетом образующихся искажений, утрачиваются рычаги оперативного влияния на сложившуюся ситуацию.

В контексте рассматриваемой проблемы формирования производственных затрат отметим, что в настоящее время производственные запасы в Беларуси в соответствии с действующим законодательством могут включаться в затраты на производство тремя методами: по средневзвешенным ценам, по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости и по ценам последнего приобретения (ЛИФО). Последний из названных методов позволяет уменьшать финансовые результаты ближайших отчетных периодов (при сохранении общей величины затрат, связанных с приобретением запасов).

Следующая из рассматриваемых проблем – большая готовность к признанию в бухгалтерском учете доходов и активов, чем расходов и обязательств (несоблюдение требования осмотрительности). В силу того, что реальный уровень рентабельности хозяйствующих субъектов в республике небольшой и почти четверть из них являются убыточными, система бухгалтерского учета Беларуси имеет такие национальные особенности, которые позволяют говорить о том, что эта система в большей мере ориентирована на признание доходов и активов, чем на признание расходов и обязательств. Рассмотрим некоторые из таких особенностей более подробно.

Так, в отличие от мировой практики, в Республике Беларусь курсовые разницы, образующиеся при переоценке валюты, а также валютных задолженностей, в соответствии с действующим законодательством должны предварительно аккумулироваться на счетах учета доходов и расходов будущих периодов, а впоследствии списываться на финансовые результаты организаций. При этом списание таких разниц (кроме сумм курсовых разниц, образующихся при переоценке валютной задолженности по приобретенным необоротным активам) производится особым образом, а именно:

- в размере до 10% фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) – по курсовым разницам, образовавшимся при переоценке валютной кредиторской задолженности;

- в размере не менее 10% фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) – по курсовым разницам, образовавшимся при переоценке валютной дебиторской задолженности и валюты на счетах.

Законодательством предусмотрена также возможность сальдированного списания сумм курсовых разниц со счетов учета доходов и расходов будущих периодов в размере 100 % их наименьшего остатка.

Используемая схема учета курсовых разниц с учетом того, что для экономики республики характерно превалирование импорта над экспортом, приводит к тому, что на счете учета расходов будущих периодов накапливаются значительные суммы неписанных курсовых разниц, которые в своей основе являются отложенными затратами. И если произвести одномоментное списание этих разниц на финансовые результаты, то число убыточных предприятий существенно возрастет, поскольку на практике многие хозяйствующие субъекты, прежде всего это касается государственных предприятий и предприятий с государственной долей собственности, на которых оплата труда руководителей напрямую увязана с рентабельностью работы, оговаривают в своей учетной политике минимально возможные проценты списания таких разниц. По сути, предусмотренные законодательством варианты учета и списания курсовых разниц создают легальную основу для приукрашивания результатов работы коммерческих организаций.

Еще одна возможность для регулирования финансовых результатов отчетного периода – возможность отнесения выплат социального и поощрительного характера. В соответствии с нормативными актами такие выплаты могут списываться либо в уменьшение финансового результата, либо за счет нераспределенной прибыли.

Отметим, что вплоть до 2007 года в республике на покрытие убытков хозяйствующих субъектов разрешалось направлять сформированный за счет переоценки добавочный фонд. Причем закрытие убытков осуществлялось не в корреспонденции со счетом прибылей и убытков, а со счетом учета внереализационных доходов и расходов. Как результат: при наличии реальных убытков в отчетном году, сальдо по счету учета прибылей и убытков равнялось нулю. Иными словами, реально убыточные предприятия по отчетности таковыми не являлись. Об активном использовании данного механизма красноречиво свидетельствуют следующие данные. Если количество убыточных организаций в январе-ноябре 2005 г. в целом по народному хозяйству составляло 15,7%, то на начало 2006 года, после списания сумм переоценок на покрытие убытков, число таких организаций сократилось до 3,5%. Очевидно, что в результате подобных манипуляций лучше эти организации не заработали. Свидетельством этому, в частности, и тот факт, что уже по результатам работы в первом квартале 2006 года количество рентабельно работающих организаций составило только 70,6%.

Значительно сдерживает развитие современного бухгалтерского учета также наличие в нормативных правовых актах многочисленных противоречий и несоответствий. Перечислим только некоторые из таких противоречий.

В соответствии с комментариями к счету 01 «Основные средства» Инструкции по применению Типового плана счетов основные средства, передаваемые другим организациям безвозмездно, должны отражаться по кредиту счета 01 в корреспонденции со счетом 92 «Внереализационные доходы и расходы». Вместе с тем, согласно комментариям к счету 91 «Операционные доходы и расходы» на данном счете должна, в частности, отражаться информация «о доходах и расходах, связанных с продажей и прочим выбытием (ликвидацией, списанием, передачей безвозмездно и др.)».

Согласно Типовому плану счетов любое выбытие объектов основных средств должно отражаться с использованием счетов учета финансовых результатов (91 «Операционные доходы и расходы» или 92 «Внереализационные доходы и расходы»). Вместе с тем, в соответствии с п. 46 Инструкции о порядке учета основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 127 (в ред. на 07.07.2005 г. № 89), «при безвозмездной передаче объектов основных средств организациям в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа, а также объектов основных средств, находящихся в государственной собственности (республиканская или коммунальная собственность), между государственными унитарными предприятиями по решению собственника или уполномоченного им органа», выбытие основных средств должно отражаться в корреспонденции с дебетом счета 83 «Добавочный фонд».

Типовым планом счетов однозначно определено, что «по окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Вместе с тем, действовавшей до 01.01.2007 г. Инструкцией о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов от 17.02.2004 г. № 16, разрешалось закрывать прибыль или убытки отчетного периода на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ежемесячно либо ежеквартально. В настоящее время, как уже отмечалось, в вопросах закрытия счета учета прибылей и убытков появилась неопределенность – ранее действовавшая инструкция отменена, а новая возможность помесечного и поквартального закрытия счета 99 «Прибыли и убытки» не оговаривает.

В соответствии с Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов от 30.04.2004 г. № 75 (в ред. от 07.07.2005 г. № 89), имущество, переданное в лизинг с учетом его на баланс лизингополучателя, у лизингодателя показывается как финансовые вложения (Д-т сч. 58 «Финансовые вложения», К-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности»). Вместе с тем, согласно Типовому плану счетов, на счете 58 «Финансовые вложения» должна обобщаться информация о наличии и движении «инвестиций в ценные бумаги (государственные и иных организаций), в том числе акции, облигации; в уставные фонды других организаций; предоставленных другим организациям займов». Имущество, переданное в лизинг, как видим, на указанном счете учитываться не должно.

В соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (письмо Минэкономки от 26.01.1998, Минстата от 30.01.1998, Минфина от 30.01.1998, Минтруда Республики Беларусь от 30.01.1998 № 19-12/397/01-21/8/3/03-02-07/300 (в ред. от 07.06.2005 г.), «включение в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ре-

сурсов производится с использованием одного из следующих методов оценки запасов: по средне-взвешенным ценам; по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по ценам последнего приобретения (ЛИФО)». Как видим, перечень методов списания запасов в затраты на производство жестко ограничен, хотя возможность его расширения и предусмотрена законодательством. Вместе с тем этот перечень не предусматривает, пожалуй, самый основной метод, а именно метод оценки запасов по фактической стоимости их приобретения (по себестоимости единицы запасов). В этой связи очевидно, что нормативно-правовая база, регулирующая порядок оценки и списания запасов, должна быть уточнена.

Согласно Инструкции к Типовому плану счетов на счете 91 «Операционные доходы и расходы» должны, в частности, отражаться проценты, начисленные организацией «после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов товарно-материальных ценностей», а также проценты по иным краткосрочным кредитам и займам. Вместе с тем, в соответствии с названными выше Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), действующими в настоящее время, «проценты по полученным ссудам, кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным ссудам, кредитам и займам, а также займам, связанным с приобретением основных средств и нематериальных активов) и иных внеоборотных (долгосрочных) активов» должны относиться к элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости продукции (работ, услуг). Налицо явное несоответствие в источниках возмещения рассматриваемых затрат (процентов).

Кроме названных несоответствий, требующих определенных корректировок и изменений действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету, необходима структурная корректировка и самого Типового плана, который уже не увязывается с наименованиями разделов и статей бухгалтерского баланса. Так, с 1 января 2007 г. в балансе появилась такая категория, как «капитал», раздел 4 «Доходы и расходы» «разошелся» по другим разделам баланса и т.д. С учетом изложенного, очевидно, что и Типовой план счетов и современная форма бухгалтерского баланса требуют серьезных изменений.

Таким образом, современная система национального бухгалтерского учета требует дальнейшего развития и совершенствования. Решение таких проблем, как формирование достоверной стоимости активов, полное включение в себестоимость продукции (работ, услуг) расходов, непосредственно связанных с производственным процессом, и других проблем, обозначенных выше, позволит приблизить национальную систему учета к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и создаст реальные предпосылки для их внедрения в нашей стране.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденная постановлением Министерства финансов от Республики Беларусь 30.04.2004 г. № 75.
2. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (письмо Минэкономики от 26.01.1998, Минстата от 30.01.1998, Минфина от 30.01.1998, Минтруда Республики Беларусь от 30.01.1998 № 19-12/397/01-21/8/3/03-02-07/300 (в ред. от 07.06.2005 г.)).
3. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденная постановлением Министерства финансов от 17.02.2004 г. № 16.
4. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.05.2003 №89.
5. Инструкция о порядке учета основных средств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 127 (в ред. на 07.07.2005 г. № 89).

УДК 631.162:004

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ АВТОМАТИЗИРОВАННЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ПРИМЕНЯЕМЫХ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК: ИХ ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ

Забродская В.В.

*Научный руководитель: к.э.н., доцент Королев Ю.Ю.,
ст. преп. каф. учета анализа и аудита, Андрейчикова Ж.В.*

УО «Белорусский государственный аграрный технический университет» г. Минск

Резюме

Автоматизация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве сопряжена с рядом проблем, обусловленных спецификой сельскохозяйственного производства, не отраженной в большинстве программных продуктов, представленных на рынке. Наиболее перспективной и современной разработкой для села на сегодняшний день является система «НИВА-СХП» ГИВЦ Минсельхозпрода на базе технологической платформы «Гедымин». Она уже успешно зарекомендовала себя в хозяйствах республики и благодаря широкому спектру возможностей и невысокой стоимости должна найти самое широкое применение в ближайшее время.

Resume

Automation of accounting in agriculture is interfaced to a number of the problems caused by specificity of an agricultural production, not reflected in the majority of the software products presented in the market. Today the most perspective and modern system, that was developed for agriculture is system «Niva-SHP» of GIVTS of Ministry of Agriculture and Food Production on the basis of a technological platform «Gedymin». It has already successfully proved in practice and thanks to a wide spectrum of possibilities and low cost should find the widest application in the near future.