

Ремонт зданий, сооружений и инвентаря отнесем к полупостоянным затратам, хотя они и изменяются, но не зависят от объема производства, а также это подтверждает отрицательное значение коэффициента корреляции.

Затраты на теплоэнергию с коэффициентом корреляции, находящимся в диапазоне $0,4 > k > 0,6$ отнесем к полупеременным затратам.

По значению коэффициента корреляции статью общепроизводственных расходов «Затраты на электроэнергию» можно отнести к переменным затратам, зависящим от объема производства, так как $0,8 < k < 1$.

Используя информацию из системы управленческого учета руководство имеет возможность выявлять наиболее рентабельные изделия, переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка, находить наиболее выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен. Система является важнейшим элементом механизма управления предприятием в условиях свободной конкуренции, что предполагает возможность установления нижнего предела цены на товар. Указанный способ организации работы управленческой структуры на предприятии позволяет упростить и сделать более объективным калькулирование себестоимости, позволяет сравнивать себестоимости различных периодов по переменным затратам. Кроме того, ограничение себестоимости переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль статей затрат.

В данной работе приведена классификация затрат на основании их поведения. Она предполагает уточненное деление расходов организации на переменные, постоянные, полупеременные и полупостоянные. Для исследования поведения затрат используется корреляционный анализ, на основании которого мы относим затраты к тому либо иному виду. Полученная классификация позволяет эффективно управлять затратами и более точно калькулировать себестоимость продукции.

This report contains classification of expenses on the basis of their behaviour. It assumes the specified division of the charges organization on variable, constant and semipermanent. For research of behaviour expenses the correlation analysis is used, on the basis of which we carry expenses to that or other kind. The received classification allows effectively to operate expenses and more precisely to estimate the cost price of production.

Литература:

1. Друри К. «Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
2. Е.Н. Ладутько, журнал «Бухгалтерский учет и анализ», №3, 1999.
3. Управленческий учет/Под ред. В. Палия и Р. Вандер Виля. — М.: Инфра-М, 1997.
4. Управленческий учет/Под ред. А.Д. Шеремета. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1999.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000.
6. Карпова Т.П. Управленческий учет, М.: Аудит, 1998.

ОЦЕНКА ИМУЩЕСТВА ПРЕДПРИЯТИЯ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

**Автор: Ивановская Мария Михайловна
Научный руководитель Сапего И.И., к.э.н., доцент
УО «Полоцкий государственный университет»**

Великий английский писатель Оскар Уайльд (1854—1900) говорил, что бухгалтер может быть понят как циник, ибо он "всему знает цену, но ничего не в состоянии оценить". [7, с.55] Это очень верно, ибо в бухгалтерском учете всегда преобладала оценка по себестоимости, т. е. по тем ценам, которые указаны в документах. Однако это только один из возможных вариантов оценки объектов бухгалтерского учета.

Оценка представляет собой с одной стороны - научно обоснованное мнение эксперта-оценщика о стоимости оцениваемого объекта, с другой - процесс определения стоимости объекта.

Рассмотрим подробнее различия оценок некоторых видов имущества предприятия в соответствии с МСФО и законодательством Республики Беларусь.

Оценка основных средств. В соответствии с законодательством оценка объектов основных средств в бухгалтерском учете РБ осуществляется по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимостям.

Согласно требованиям МСФО №16 «Основные средства» оценка основных средств должна проводиться по *фактической (первоначальной), ликвидационной, справедливой, балансовой (учетной) и возмещаемой стоимостям*. Таким образом, часть из данных видов оценок является принципиально новой для РБ. Рассмотрим их поподробнее.

Ликвидационная стоимость - оценка основных средств, установленная на момент их выбытия (списания с баланса). При постановке основных средств на учет наряду с первоначальной стоимостью определяют максимальный срок их полезного использования и ликвидационную стоимость на момент выбытия. Эти показатели позволяют рассчитать норму амортизации и в дальнейшем производить расчет суммы амортизационных отчислений.

Разность между первоначальной и ликвидационной стоимостью основных средств называется амортизируемой стоимостью.[3, с. 18-20]

Таким образом, существует различный подход к определению амортизируемой стоимости: если в нашей учетной практике амортизируемая стоимость - стоимость, по которой объекты основных средств числятся в бухгалтерском учете, то в международной практике - это разность между первоначальной и ликвидационной стоимостью основных средств.

В последующие периоды текущая рыночная стоимость объекта учета (стоимость, которую необходимо заплатить за тот же объект в настоящее время) будет меняться. С этой точки зрения возникает необходимость в использовании принципа справедливой оценки в учетной практике.

Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях.[3, с. 19]

В РБ близким к данному понятию является восстановительная стоимость основных средств, которая определяется путем переоценки.

В соответствии с МСФО переоценка основных средств может осуществляться по двум причинам - из-за изменения стоимости его в силу совершенствования технологии его производства (что особенно характерно для электронно-вычислительной техники) и вследствие общего изменения покупательской способности денег, что связано с инфляционными процессами. Кроме того, каждое предприятие самостоятельно определяет как часто оно производит переоценку основных средств и какие основные средства подлежат переоценке.

Таким образом, можно выделить следующие различия по переоценке основных средств:

1. Белорусским законодательством предусмотрена переоценка по восстановительной стоимости, которая не является рыночной стоимостью объекта, т.е. наиболее вероятной ценой продажи, а является стоимостью, по которой можно купить аналогичный объект;

2. В РБ ежегодно проводится переоценка всех основных средств, в то время как за рубежом законодательно не устанавливаются ни период проведения переоценки, ни перечень основных средств подлежащих переоценке.

Возмещаемая стоимость - это сумма, которую компания ожидает возместить в ходе дальнейшего использования актива, включая его ликвидационную стоимость при выбытии. Поэтому, если заранее известно, что в результате ликвидации основных средств предпри-

ятие понесет значительные расходы, то в течение всего срока их полезного использования затраты по ликвидации должны списываться одним из двух способов.[3, с.20]

Первый способ предполагает периодическое отнесение расходов частями на уменьшение ликвидационной стоимости основных средств. Второй содержит предписание накапливать их на отдельном балансовом счете, имеющем признаки резерва с тем, чтобы в процессе ликвидации покрыть обязательства по ее проведению.

В отечественной практике расходы по списанию основных средств относятся на счет 91 «Операционные доходы и расходы» и тем самым уменьшают прибыль предприятия. Поэтому рассмотрение международной практики по данному вопросу будет полезно для отечественной методологии бухгалтерского учета.

Таким образом, можно сделать вывод, что в отечественном бухгалтерском учете, в отличие от зарубежного, по отношению ко времени оценки существует предшествующая (первоначальная стоимость) и текущая (восстановительная, остаточная стоимость) оценка основных средств. В зарубежной же практике имеет место и прогнозная оценка, которая представлена ликвидационной и возмещаемой стоимостями.

Оценка товарно-материальных ценностей (ТМЦ) По закону РБ «О бухгалтерском учете и отчётности», Основным положениям по включению затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) материальные ценности оцениваются: по фактической себестоимости приобретения, по фиксированным ценам, по учетным ценам приобретения, методом ЛИФО. [1, с.100-102]

Можно сказать, что большинство методов оценки ТМЦ в РБ (метод учета по фиксированным ценам, метод учета по учетным ценам, метод оценки по фактической себестоимости) исходят из принципа равномерного отнесения затрат на себестоимость изготавливаемой на предприятиях продукции.

Основные методологические принципы учета ТМЦ (запасов) в зарубежной практике регламентированы МСФО №2 «Запасы». Согласно данному документу методами оценки стоимости ТМЦ являются: метод прямой идентификации, метод средневзвешенной цены, методы ФИФО и ЛИФО.

В случае применения методов ФИФО, ЛИФО и средневзвешенной стоимости фактическое движение запасов не всегда совпадает с движением их стоимости.

В условиях нестабильной экономики применение того или иного метода оценки запасов влияет на величину себестоимости и прибыли. В условиях инфляции метод ЛИФО дает оправданную величину себестоимости, но занижает стоимость запасов на конец периода. При методе ФИФО в условиях инфляции получается заниженная себестоимость, но объективная оценка запасов на конец периода.

В условиях дефляции применение метода ФИФО дает завышенную себестоимость, но оправданную оценку запасов на конец периода. Применение метода ЛИФО в условиях дефляции позволяет получить оправданную оценку себестоимости и завышенную оценку товаров и запасов на конец периода.

В условиях нормально работающей экономики при методе ЛИФО имеем себестоимость выше, чем при использовании метода ФИФО. Поэтому во многих развитых зарубежных странах по решению законодательства метод ЛИФО запрещен. [4, с.85-100]

Каждое предприятие старается заплатить как можно меньше налогов. Поэтому мы предлагаем для целей налогового учета применять метод ЛИФО. Так как в ходе проведения исследовательской работы на конкретном примере был произведен расчет стоимости списываемых ТМЦ в производство каждым методом, который показал, что стоимость списанных в расход материалов по методу ЛИФО является наибольшей по срав-

нению с остальными методами оценки ТМЦ. В бухгалтерском учете все операции взаимосвязаны. Поэтому при отражении списанных ТМЦ по наибольшей стоимости мы тем самым занижаем валовую прибыль и таким образом налоги, рассчитанные исходя из прибыли будут иметь наименьшее значение именно при данном способе оценки ТМЦ.

Оценка обязательств Для бухгалтерского учета характерны следующие виды общих оценок долговых обязательств в соответствии с МСФО и законодательством РБ: первоначальная стоимость, текущая, рыночная, экспертная и правовая оценки. [2, с. 20-28].

Однако в МСФО существует еще один вид оценки задолженности — по *справедливой стоимости*. Проблема использования данной оценки возникает при существенном разрыве между временем возникновения и оплаты долга.

Если поступление денежных средств или их эквивалентов осуществляется с большим разрывом во времени, то согласно МСФО №18 "Выручка" справедливая стоимость возмещения может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств. [3, с. 100] Поэтому, осуществляя справедливую оценку обязательств необходимо принимать во внимания важный ограничительный момент: финансовый результат от продажи товаров (работ, услуг) с экономической точки зрения никогда не равен финансовому результату от продажи данных товаров (работ, услуг) с юридической точки зрения.

Для отечественной практики, где просроченные платежи по расчетам за товары (работы, услуги) составляют значительную часть задолженности, а величина долга по хозяйственным договорам, как правило, не изменяется, вопрос справедливой оценки обязательств на современном этапе приобретает актуальность. Поэтому, на наш взгляд, в практике отечественного учета необходимо ввести дополнительно еще один вид оценки - оценку по справедливой стоимости. Но для этого необходимо провести ряд предварительных работ, одной из которых является разработка нормативных положений по бухгалтерскому учету и системы налогового учета оценки организацией обязательств по справедливой стоимости.

Мы предлагаем следующие методы оценки обязательств по справедливой стоимости:

1. Поскольку денежные средства за время просрочки платежа обесцениваются, то более правильно для исчисления реальной суммы долгов и потерь от их невзыскания или позднего взыскания использовать формулу наращенной суммы долга:

$$8 = P(1+Ш),$$

где 8 — наращенная сумма дебиторской задолженности, P — величина первоначальной суммы долга, 1 — годовая ставка рефинансирования, Ш — отношение срока продолжительности задержки платежа к числу дней в году.

2. Обесценение задолженности происходит и за счет инфляции. Сумму долга с учетом инфляции можно определить исходя из индекса изменения покупательной способности денег, представляющего собой отношение стоимости 1 руб. на начало и окончание срока просрочки платежа.

Оценка резервов В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету резервов, условных обязательств и условных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 28.12.2005г. №168 и своей учетной политикой организация имеет право создавать различные резервы:

1) за счет издержек производства - резервы оплаты предстоящих отпусков работников, оплаты вознаграждений за выслугу лет, ремонта основных средств, подготовительных работ в сезонных отраслях и другие;

2) за счет прибыли отчетного периода - резервы по сомнительным долгам, под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги;

3) за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации - резервный фонд оплаты труда, резервный фонд общехозяйственных нужд. [11]

Данный перечень резервов является не полным в соответствии с МСФО. В них также дополнительно выделяется *оценочные резерв на уменьшение стоимости активов*. Сумма данного резерва рассчитывается как разность между балансовой и возмещаемой стоимостью основных средств. [3, с. 56-57]

Так как белорусское законодательство не содержит требования проведения проверки на обесценение активов, то мы предлагаем ввести данное понятие. Для подобной оценки бухгалтера должны использовать следующую информацию: значительное снижение рыночной стоимости актива; значительное увеличение рыночных процентных ставок; значительные изменения в технологической, рыночной, экономической ситуации, законодательстве, оказывающие, негативное влияние на деятельность предприятия, в которой используются данные активы и др.

Только в случае превышения балансовой стоимости над возмещаемой стоимостью, балансовая стоимость подлежит корректировке. Данную разницу мы предлагаем относить на внереализационные расходы данного периода и показывать в отчете о прибылях и убытках. Списанная на убытки разница подлежит восстановлению при повышении возмещаемой стоимости в пределах ранее списанной суммы.

В целом подход к оценке резервов в законодательстве РБ и МСФО не отличается: оценка суммы резерва представляет собой наилучшую оценку затрат, необходимых для исполнения текущего обязательства на отчетную дату и которые организация реально уплатила бы или перевела третьей стороне на эту дату. Оценка суммы резерва основывается на профессиональных суждениях с учетом применения опыта по аналогичным операциям и отчетов независимых экспертов (юристов, оценщиков, технических специалистов и других экспертов).

Оценка финансового результата. Основная составляющая финансового результата деятельности предприятия образуется вследствие реализации продукции, товаров, работ, услуг, поэтому, на наш взгляд, в рамках данного вопроса следует более подробно остановиться на изучение вопроса оценки выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Инструкция по бухгалтерскому учету "Доходы организации" предусматривает два по своей сути налоговых метода отражения выручки: «по оплате» и «по отгрузке».

Кроме условий признания выручки, приведенных в Инструкции по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. №9, МСФО №18 «Выручка» указывает еще два обязательных:

1. Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;

2. Компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары [3, с. 102-105].

На наш взгляд, отсутствие таких важных условий признания выручки в РБ приводит к искажению информации о ней и соответственно о финансовом результате. Поэтому предлагаем использовать опыт МСФО: откладывать отражение в бухгалтерском учете дохода до наступления момента выполнения всех условий для его признания. Если же организация получила в оплату денежные средства или их эквиваленты, то они должны относиться к обязательствам, которые после выполнения необходимых условий становятся доходами последующих отчетных периодов.

Использование в бухгалтерском учете метода признания выручки «по оплате» МСФО не признается по следующим причинам. Во-первых, несмотря на очевидные для

организации налоговые преимущества, он увеличивает временной период (при последующей оплате) между возникновением расходов и их признанием.

Во-вторых, в ряде случаев реализовать на практике этот метод признания выручки «по оплате» и соответствующих ей расходов весьма затруднительно. [3, с. 106-111] Например, выбор варианта учета выручки в организациях оптовой торговли по моменту оплаты предполагает отражение в бухгалтерском учете для исчисления финансового результата оплаченных расходов. Это требование соблюдается только в части расходов на продукт. Из всех расходов торговой организации, относимых на период, между оплаченными и отгруженными товарами распределяются только расходы на транспортировку товаров наемным транспортом. Остальные расходы периода списываются в полной сумме на счет 90 "Реализация" и участвуют в формировании финансового результата за отчетный период. Эта же проблема возникает в случае списания общехозяйственных и общецеховых расходов производственных предприятий в качестве условно-постоянных в дебет счета 90 "Реализация".

Таким образом, существующие в Республике Беларусь подходы к признанию выручки, не учитывают в полной мере особенности формирования доходов и требуют их корректировки в соответствии с принципами, заложенными в МСФО. По нашему мнению, в целях совершенствования существующего порядка признания выручки необходимо:

1) отказаться от применяемых вариантов учета выручки только "по отгрузке" или только "по оплате" и предоставить организациям право самостоятельно определять момент отражения выручки в бухгалтерском учете на основании документа, идентифицирующего факт хозяйственной деятельности, с учетом выполнения всех критериев признания;

2) дополнить существующие критерии признания выручки требованиями передачи права собственности на имущество и рисков, связанных с ним, или права владения и пользования им.

На современном этапе развития бухгалтерского учета приобретает актуальность проблема внедрения международных стандартов финансовой отчетности в отечественную практику ведения учета. Рассмотрены вопросы оценки имущества предприятия: основных средств, товарно-материальных ценностей, обязательств, финансовых результатов. Внесены предложения по совершенствованию методики оценки имущества предприятий в Республике Беларусь.

At the current stage of accounting development the problem of implementing International Financial Reporting Standards in the native practice of accountancy is becoming vital. One has considered the problems of evaluation of the property of an enterprise: fixed assets, commodities and materials; liabilities, reserves and financial results. One has made the offers concerning the improvement of methodology of evaluation of the enterprises' property in the Republic of Belarus.

Литература:

1. Бухгалтерский учет. Учебно-методический комплекс / Сост. и общ. ред. И.И.Сапего. — Новополоцк: ПГУ, 2004. - 4.1. - 392с.
2. Ивашкевич В. Б., Семенова И. М. Учет и анализ дебиторской и кредиторской задолженности. — М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2003. — 192 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 1998. - М.: Аскери-АССА, 1998.
4. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учеб. пособие. - М.: Новое знание, 2003. -251с.
5. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности: Учеб. пособие. - М.: «Аналитика-пресс», 1998. -288с.
6. Пономаренко Е.П. проблемы признания выручки в бухгалтерском учете в Республике Беларусь и пути их совершенствования // Бухгалтерский учет и анализ. - 2005. - №6. - с.37-41.
7. Соколов В.Я. Оценки: их виды и значение // Бухгалтерский учет. - 1996. - №12. - с.55-59.
8. Инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств, утвержденной Постановлением Министерства финансов РБ от 24.12.2004г. №127.
9. Инструкция о порядке переоценки основных средств по состоянию на 1.01.2005г., утвержденная Постановлением Министерства статистики и анализа РБ от 24.12.2004г.

10. Инструкция по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. №9.
11. Инструкция по бухгалтерскому учету резервов, условных обязательств и условных активов утвержденная постановлением Министерства финансов РБ от 28.12.2005г. №168.
12. Положение о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции в организациях промышленности, утвержденное Минфином РБ 29.12.2001г. №134.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОРЯДКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ИНОСТРАННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩЕГО ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НА ТЕРРИТОРИИ РБ

*Автор: Ражновская Оксана Викторовна
Научный руководитель: Н.А. Ходикова к.э.н., доцент,
УО «Полоцкий государственный университет»*

В последнее время на территории Республики Беларусь все больше иностранных представительств осуществляют хозяйственную деятельность. Среди них есть такие организации, которые одновременно осуществляют деятельность и представляют интересы головной организации, функционируют без осуществления деятельности, получая на эти цели финансирование вышестоящей организации.

При осуществлении деятельности на территории РБ иностранные представительства должны руководствоваться Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 14 октября 2003 г. № 92 «Об утверждении инструкции об особенностях исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными организациями, осуществляющими деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, и инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Республике Беларусь через постоянное представительство».

Согласно данного нормативного документа налогообложению подлежит прибыль иностранного юридического лица, полученная через постоянное представительство, расположенное на территории Республики Беларусь, и представляющая собой сумму прибыли, полученной от реализации товаров (работ, услуг), а также иных ценностей и имущественных прав, и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям, непосредственно связанных с осуществлением деятельности через постоянное представительство, понесенных как в Республике Беларусь, так и за ее пределами.

Налогообложению подлежит только та прибыль иностранного юридического лица, которая возникает в связи с его деятельностью через постоянное представительство, находящееся в Республике Беларусь, независимо от того, поступает ли выручка на счета, открытые в банках Республики Беларусь, получена она от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей или имущественных прав юридическим и/или физическим лицам Республики Беларусь или юридическим и/или физическим лицам иностранного государства [1, гл. 3]

В случае, когда подлежащую налогообложению в Республике Беларусь прибыль невозможно определить исходя из документально подтвержденной выручки за вычетом документально подтвержденных затрат, применяется условный метод исчисления прибыли путем определения удельного веса облагаемой прибыли.

При этом иностранным юридическим лицом (его уполномоченным представителем) по согласованию с налоговым органом могут быть использованы следующие критерии: