

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ИНВЕСТИЦИЙ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

*Ярошевич Д. А.*

*Брестский государственный технический университет, г. Брест*

*Научный руководитель: Сенокосова О. В., доцент*

В условиях интеграции международных стандартов финансовой отчетности с национальными стандартами бухгалтерского учета Республики Беларусь, и таким образом выхода белорусских предприятий на международные рынки, возрастает значение составляемой ими консолидированной финансовой отчетности как одного из основных источников информации об имущественном и финансовом состоянии группы предприятий для внешних пользователей. А поскольку с выходом на международные рынки предприятиям, в период их стабильной работы, важно привлечь финансирование, как правило, в инвестиционных целях, а для организации-инвестора важно получить выгоду от вложений, то инвестиции в ассоциированные организации смогут удовлетворить потребности обеих сторон. При этом здесь для организации-инвестора важно оценить на сколько достоверной является индивидуальная бухгалтерская отчетность объекта инвестиций, чтобы в дальнейшем снизить риски произведенных вложений, а также избежать того, что составленная консолидированная отчетность будет содержать искаженные данные.

Таким образом, целью данной работы являлось изучение особенностей учета и отражения в отчетности инвестиций в ассоциированные организации согласно международным и национальным стандартам, разработка предложений по совершенствованию методики их бухгалтерского учета в Республике Беларусь и аудита консолидированной и индивидуальной финансовой отчетности организации-инвестора и объекта инвестиций соответственно.

Объектом исследования для целей данной работы являлась методика учета инвестиций в ассоциированные предприятия согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденному Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 46 от 30 июня 2014 г. (далее – НСБУ № 46) [1] и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (далее – МСФО 28) [2].

Согласно п. 5 МСФО 28 ассоциированная организация – это организация, на которую инвестор оказывает прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия) значительное влияние, т. е. владеет 20 или более процентов прав голоса. Здесь следует отметить, что инвестор, контролируя дочернее предприятие, в то же время контролирует активы и обязательства такого предприятия и имеет место «полная консолидация», а вкладчик, который оказывает значительное влияние на объект инвестиций, контролирует лишь свой пакет акций, не обладая контролем над активами и обязательствами объекта и имеет место «частичная консолидация» [2].

На основании проведенного сравнительного анализа учета инвестиций в ассоциированные организации согласно МСФО 28 и НСБУ № 46 были сделаны следующие выводы и предложения по совершенствованию методики их бухгалтерского учета в Республике Беларусь:

1. Поскольку НСБУ № 46 говорит о «полной консолидации», которая присуща материнской организации и ее дочерним предприятиям и представляет собой составление бухгалтерской отчетности по группе предприятий как единой организации, то необходимо внести поправки, связанные с «частичной консолидацией», которая предусмотрена МСФО 28.

2. В НСБУ № 46 необходимо внести понятия «значительное влияние» и «контроль», которые бы помогли определить, является объект инвестиций дочерним или ассоциированным предприятием и какой метод консолидации применять – «полную» или «частичную», т. е. метод долевого участия. Также необходимо более четко изложить суть метода долевого участия, условия его прекращения и условия, при которых данный метод не применяется.

3. ВНСБУ № 46 расчет суммы гудвилла, который включается в первоначальную стоимость инвестиций в ассоциированные предприятия, производится исходя из величины собственного капитала, что не является целесообразным. Таким образом, необходимо принять для расчета суммы гудвилла величину чистых активов предприятия, поскольку это те средства, которыми оно реально располагает. Это позволит наиболее точно отразить в балансе реальную стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие на дату приобретения.

4. Для отражения инвестиций в ассоциированные организации в бухгалтерском учете предложено использовать субсчет 06.4 «Инвестиции в ассоциированные предприятия», а также дополнительные счета третьего порядка:

- 06.4.1 «Первоначальная стоимость инвестиций в ассоциированные предприятия»;
- 06.4.2 «Доля в чистой прибыли (убытке) ассоциированного предприятия»;
- 06.4.3 «Доля в совокупной прибыли (убытке) ассоциированного предприятия»;
- 06.4.4 «Дивиденды, полученные от ассоциированного предприятия».

В таблице 1 приведены типовые хозяйственные операции по учету инвестиций в ассоциированные предприятия с использованием предложенных выше субсчетов.

*Таблица 1 – Типовые хозяйственные операции по учету инвестиций в ассоциированные предприятия*

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1. Отражено приобретение доли в ассоциированном предприятии	06.4.1	51,52
2. Доход, полученный в результате превышения первоначальной стоимости инвестиций над долей инвестора в чистых активах ассоциированного предприятия	06.4.1	91.1
3. Признан доход (убыток) на долю в чистой прибыли (убытке) ассоциированного предприятия	06.4.2 (91.4)	91.1 (06.4.2)
4. Отражена доля в совокупной прибыли (убытке) ассоциированного предприятия в связи с переоценкой основных средств	06.4.3 (83)	83 (06.4.3)
5. Отражено уменьшение балансовой стоимости инвестиций в ассоциированные предприятия на сумму выплаченных материнскому предприятию дивидендов	51	06.4.4
6. Отражена прибыль (убыток) по инвестиционной деятельности за отчетный период	91.5 (99)	99 (91.5)

Источник: собственная разработка

Для оценки достоверности индивидуальной и консолидированной отчетности нами предложено применение в практической деятельности аудиторов, аудиторских организаций и предприятий Республики Беларусь следующих методик:

1. «Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов», предложенная профессором Бенишем из Университета штата Индиана в США. Данная методика включает в себя расчет темпов роста выручки, снижения маржинальной прибыли, роста качества активов, роста оборачиваемости дебиторской задолженности, роста доли расходов в выручке от реализации продукции (товаров, работ, услуг), роста доли амортизационных отчислений, роста финансового рычага. Она является достаточно целесообразной для оценки степени достоверности консолидируемой бухгалтерской отчетности, так как выбранные показатели охватывают все сферы деятельности предприятия и их изменения служат хорошими показателями искажения бухгалтерской отчетности [3].

2. «Закон первой цифры», известный как закон Фрэнка Бенфорда, который в 1938 году выявил закономерность, описывающую характер первой цифры в серии случайных цифр. К примеру, число 1 является первым в цифре в 30,1 % случаев, число 2 – в 17,6 % случаев и т. д. В 1997 году на основании данного закона было разработано 6 математических тестов: анализ «частоты первой значащей цифры», анализ «частот первой и второй цифры», анализ «первой пары цифр», анализ «первой тройки цифр», анализ «округления», анализ «дублей». Программные пакеты для компьютерной обработки исходной информации, построенные на этом законе, помогают выявить систематические искажения в суммах бухгалтерских проводок, выставленных счетов, объемах производства, авансовых отчетов или же остатках материалов и суммах их списаний и т. д. [4].

В заключение можно сказать, что предложенные направления совершенствования учета и аудита инвестиций в ассоциированные организации позволят эффективно решить поставленные задачи приведения отечественной методологии учета инвестиций в ассоциированные организации в соответствие с международными требованиями и позволят повысить информационную ценность консолидированной бухгалтерской отчетности для ее потенциальных пользователей.

#### **Список литературы:**

1. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 (в ред. от 29 декабря 2018 г.) [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.pravo.by/upload/docs/op/W21631602\\_1483131600.pdf](http://www.pravo.by/upload/docs/op/W21631602_1483131600.pdf) – Дата доступа: 02.12.2019.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://minfin.gov.by/upload/accounting/mfso/post\\_190816\\_657\\_20.pdf](http://minfin.gov.by/upload/accounting/mfso/post_190816_657_20.pdf) – Дата доступа: 02.12.2019.

3. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.fd.ru/articles/19829-iskajeniya-v-finansovoy-otchetnosti-kak-vyuavit-moshennichestvo> – Дата доступа: 03.12.2019.

4. Методы, с помощью которых аудиторы выявляют мошенничество внутри компании [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://alt-x-narod.ru/13audit/1212mvk.htm> – Дата доступа: 03.12.2019.

#### **УДК 657**

### **ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И АНАЛИЗА**

*Кузнечик Д. Д.*

*Витебский государственный технологический университет, г. Витебск*

*Научный руководитель: Касаева Т. В., к.т.н., доцент*

В современных экономических условиях учету доходов и расходов придается большое значение, так как разница между данными категориями характеризует конечный результат деятельности организации, уровень ее финансового благополучия и степень ее надежности.

Различия в подходах к классификации доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете создают почву для размышлений, а также ставят перед экономистами немаловажный вопрос: «Стоит ли приводить классификацию к единому основанию или же оставить ее в таком виде, в котором она существует уже на протяжении многих лет?»

Чтобы ответить на данный вопрос, нам следует более детально изучить различия классификаций доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, а также сравнить действующую практику с опытом других стран.

Согласно действующей Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов [2] вся деятельность организаций в Республике Беларусь подразделяется на текущую, инвестиционную и финансовую. Соответствующим образом классифицируются доходы и расходы: от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В налоговом учете доходы и расходы плательщиков делятся на доходы и расходы от реализации товаров, работ, услуг, иных ценностей, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности и внереализационные доходы и расходы [3, с. 61].

Двойная классификация доходов и расходов организации в значительной мере усложняет работу бухгалтерии.

Представляет интерес сравнение классификаций доходов и расходов организаций Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, а также по Международным стандартам финансовой отчетности.