

$$A_3 = \text{Внеоборотные активы} + \text{Оборотные активы} + \text{Экологические активы} \quad (4)$$

$$П_3 = \text{Экономические обязательства (займы, ссуды)} + \text{Экологические обязательства} \quad (5)$$

При этом отдельные виды экологических активов необходимо вычитать из стоимости активов, принимаемых к расчету, например, стоимость опасных отходов. Пассивы, принимаемые к расчету, должны быть скорректированы в сторону увеличения с учетом экологических обязательств.

Данные предложения позволят точнее оценить стоимость действующего предприятия, а также принять правильные управленческие решения на стадии санации, ликвидации или покупки бизнеса.

Для определения финансового результата от продажи предприятия предлагаем использовать отдельный специальный сопоставляющий счет 93 «Продажа предприятия».

Д-т	счет 93 «Продажа предприятия»	К-т
1. Балансовая (остаточная) стоимость выбывающего имущества (включая экологические активы)		1. Продажная стоимость имущества
2. Передаваемая дебиторская задолженность		2. Передаваемая покупателю кредиторская задолженность (включая экологические пассивы)
3. Налоги из выручки от реализации		
Прибыль от реализации (положительный гудвилл)		Убыток от реализации (отрицательный гуд-илл)

**Рисунок 2 – Определение в бухгалтерском учете финансового результата от реализации предприятия [собственная разработка]**

**Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы:**

- отражение в бухгалтерском учете экологических активов и пассивов возможно с помощью введения дополнительных бухгалтерских счетов и субсчетов;
- для определения реальной стоимости предприятия затратным методом необходимо учитывать экологические факторы, влияющие на его оценку;
- финансовый результат от реализации предприятия в учете целесообразно отражать на отдельном счете 93 «Продажа предприятия»;
- для эффективного исчисления экологического налога необходимо учитывать масштаб и вид деятельности предприятия.

**Список цитированных источников**

1. Кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 N 218-3 (ред. от 28.12.2009) «Гражданский кодекс Республики Беларусь» (с изм. и доп., вступивший в силу с 15.07.2010). – П.1. – С. 132
2. Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь 23 июля 2010 г. N 2-2-13/872 «Об актуальных вопросах исчисления экологического налога».
3. Инструкция о порядке расчета чистых активов (в ред. постановления Министерства финансов от 11.01.2010 N 2)
4. Оценка стоимости бизнеса. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dist-cons.ru/modules/BusValue/section7.html> – Дата доступа 01.09.2010
5. Совершенствование механизма налогового регулирования экологической деятельности промышленных предприятий. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://vipdisser.com/ekonomika-prigodopolizovaniya/work\\_58345.htm](http://vipdisser.com/ekonomika-prigodopolizovaniya/work_58345.htm) – Дата доступа 08.04.2010
6. Зиновский, В.И. Статистический ежегодник / В.И. Зиновский, И.А. Костевич, Е.М. Михно [и др.] – Минск, 2009. – 599 с.

УДК 657

**Иванютенко Е.Л.**

**Научный руководитель: к.э.н., доцент Кивачук В.С.**

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

**АУДИТ: ЧЕРНО-БЕЛАЯ МАГИЯ**

Аудит (англ. audit) - предпринимательская деятельность по осуществлению независимых экспертных проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов с целью установления достоверности их бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

В Республике Беларусь критерием качества аудита считают сумму штрафов и пеней, начисленных налоговыми и иными органами, осуществляющими проверки налогового законодательства за период проведения аудита. Однако возможность возникновения ошибок предусмотрена стандартами аудиторской деятельности по причине наличия таких специфических понятий, как аудиторские риски, существенность, выборочная проверка. Аудиторскую организацию нельзя обвинить в нанесении ущерба, если санкции начислены за искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности в размерах меньших, чем уровень существенности. В то же время Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23.03.2010 г. № 33 установлены новые меры ответственности аудиторских организаций по оказываемым ими аудиторским услугам. Так, теперь аудитор:

возмещает убытки, причиненные заказчику в результате указания неверной информации либо отсутствия необходимой заказчику информации в итоговых документах аудита, в соответствии с законодательством (в случае проведения аудита);

возмещает убытки, связанные с применением мер ответственности к заказчику контролирующими (надзорными) органами, в случае выявления этими органами фактов неуплаты или неполной уплаты заказчиком сумм налогов, сборов (пошлин) за аудируемый период, не отраженных в итоговых документах аудита, в соответствии с законодательством (при проведении обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности);

возмещает причиненные заказчику убытки в соответствии с законодательством (в случае оказания сопутствующих аудиту услуг).

Эти меры противоречат таким основополагающим принципам и понятиям аудита, как существенность, аудиторская выборка, профессиональное суждение. Ни в одной стране мира аудиторы не предоставляют абсолютных гарантий в отсутствии ошибок при исчислении «сумм налогов, сборов (пошлин) за аудируемый период». Разрешение налоговых проблем заказчика задачей аудита не является. Это сопутствующая услуга («налоговый аудит»), на оказание которой заключается отдельный договор.

А практическая реализация предложенных Министерством финансов подходов приведет к попыткам переложить ответственность аудируемых лиц за допущенные ими искажения в исчислении налогов и неналоговых платежей непосредственно на аудиторские организации, что существенно ослабит систему внутреннего контроля субъектов хозяйствования.

По причине отсутствия методик и необходимых знаний многие вопросы аудита находятся вне контроля, а специалисты Управления аудита Министерства финансов, на которое с 2000 года возложена функция регулирования аудиторской деятельности, не в состоянии произвести проверку правильности выполнения Правил аудиторской деятельности при обязательности их исполнения аудиторами.

Следует отметить, что именно наличие методик и четкой организационной структуры является конкурентным преимуществом иностранных аудиторских организаций. Это дает им возможность диктовать монопольные цены, в десятки раз превышающие цены белорусских аудиторских организаций и, по сути, разрушает национальный аудит. В Республике Беларусь в настоящее время не существует ни одной национальной аудиторской организации, в то время как в подавляющем большинстве развитых государств общественное регулирование аудита осуществляется одним или несколькими аудиторскими объединениями. Такой опыт существовал и в нашей стране с 1992 до 1999 года, в виде Аудиторской палаты Республики Беларусь, на которую была возложена организация системы услуг за соблюдением установленного порядка осуществления финансовых и хозяйственных операций, правильности отражения их в оперативном и бухгалтерском учете, достоверности отчетов и балансов, а также ставилась задача оказания практической помощи в постановке учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования, однако затем в связи с усилением административного воздействия на все сферы негосударственного сектора экономики с целью регулирования коммерческой деятельности функции по регулированию аудиторской деятельности были переданы Минфину.

Все вышеперечисленное, а также исключение аудиторской деятельности из перечня лицензируемых видов деятельности с 1 января 2011 года, говорит о необходимости усовершенствования существующей организации аудита в Республике Беларусь. Конечно, было бы целесообразно учесть опыт наших ближайших соседей, которые в процессе становления аудита сталкиваются со схожими проблемами. Так, например, в России действуют такие профессиональные аудиторские объединения, как аудиторская палата России, Российская коллегия аудиторов (РКА), Национальная Федерация консультантов и аудиторов, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов (первая в России саморегулируемая организация аудиторских компаний), ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество», Московская аудиторская палата. В Украине, которая явилась первой страной СНГ, внедрившей международные стандарты аудита в полном объеме, с целью защиты законных прав и интересов аудиторов осуществляет свою деятельность Союз аудиторов Украины (САУ), а также был создан независимый самостоятельный орган – Аудиторская палата Украины (АПУ), действуют ее региональные отделения, созывается съезд аудиторов. Мы предлагаем рассмотреть вопрос о создании в Республике Беларусь профессиональной организации, обеспечивающей связь между аудиторами и органами государственной власти, которая должна быть признана Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности». Данная организация должна и может находиться на самофинансировании, чему, в свою очередь, может способствовать расширение базы обязательного аудита и контроль за уклонением от него.

Учитывая проект о создании счетной Палаты Союзного государства России и Беларуси, структура аудиторской деятельности РБ примет следующий вид:

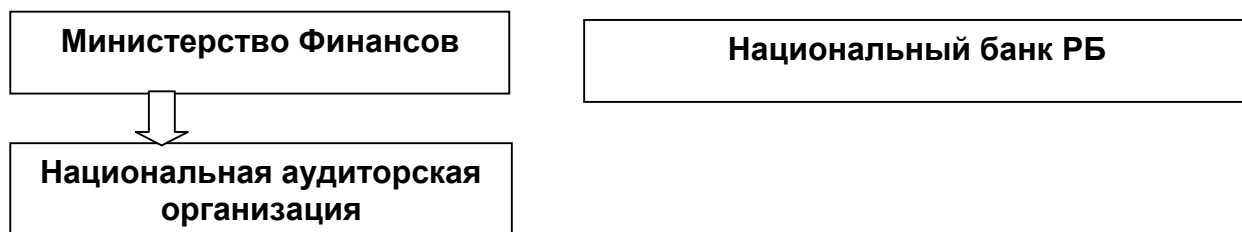


Рисунок 1 – Структура аудиторской деятельности РБ

Министерство Финансов

Функции:

- утверждение методик аудита;
- принятие нормативных правовых актов в области осуществления аудиторской деятельности;
- осуществление разъяснения законодательства об аудиторской деятельности;
- осуществление контроля за деятельностью национальной аудиторской организации;
- установление минимальной продолжительности аудиторской проверки (Качество аудита в значительной степени зависит от понимания целей аудита заказчиком, квалификации и опыта аудиторов, соответствия реального аудита намеченному плану. Некачественный аудит часто бывает в случаях, когда заказчик не оплачивает время, необходимое для выполнения в достаточном объеме аудиторских процедур);
- разработка требований получения квалификационного аттестата аудитора (в связи с отменой лицензирования данного вида деятельности целесообразно ужесточение существующих требований).

Обязательными требованиями к физическим лицам, претендующим на получение квалификационного аттестата аудитора, являются:

наличие документов о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученных в учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию;

наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому или юридическому образованию, не менее трех лет.

Аудитор обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, повышать свою квалификацию в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров и имеющих государственную аккредитацию, по их программам повышения квалификации аудиторов, согласованным с Министерством финансов Республики Беларусь.

Национальный банк РБ

Функции:

- определение порядка осуществления аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях;
- разработка методологии аудита в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях;
- установление республиканских правил аудиторской деятельности;
- осуществление контроля за соблюдением порядка аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях.

Национальная аудиторская организация

Функции:

- разработка методик проведения аудита;
- проведение аттестации аудиторов;

Аттестация на право получения квалификационного аттестата аудитора - проверка знаний физических лиц, претендующих на получение такого аттестата аудитора, в форме квалификационных экзаменов. Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, получают квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

- контроль качества аудиторских проверок;
- определение трудоемкости проверок.

По сложившейся практике часть рабочего времени, не относящаяся к непосредственному процессу аудиторской проверки, клиентами не оплачивается. Реальная трудоемкость труда значительно выше оплаченной заказчиком. Как следствие, общая стоимость аудита на нашем рынке значительно занижена, от чего страдает качество аудита;

- унификация рабочей документации аудиторов;
- гармонизация с международными стандартами аудита (в частности вступление данной организации в IFAC);
- построение научно-обоснованного рейтинга аудиторов;
- разработка мер по автоматизации аудита;
- создание страхового фонда.

В свое время также поднимался вопрос о создании счетной Палаты Союзного государства России и Беларуси, которая будет осуществлять контроль и методическое руководство за деятельностью национальных аудиторских организаций.

Таким образом, создание и становление профессиональной общественной организации аудиторов, способной обеспечить методическую базу, механизмы оценки качества, контроля поведения ее членов, позволит в дальнейшем наладить диалог между государством (в лице Министерства Финансов) и независимыми аудиторами. Иначе прогноз развития национального аудита скорее пессимистичный, чем оптимистичный. Отсутствие обратной связи с государством будет в дальнейшем снова и снова приводить к принятию нормативных правовых актов, непонятных аудиторам и противоречащих основным принципам аудита. Продолжение существующей тенденции приведет к расширению своего сегмента международными аудиторскими компаниями при медленной стагнации национального аудита.

#### Список цитированных источников

1. Аудит и ревизия: справ. Пособие / Под ред. И.Н. Белого. – Мн.: ООО «Мисанта», 1994.

2. Аудит: учебник для вузов / Под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
3. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-XII (в ред. Законов Республики Беларусь от 18.12.2002 N 164-З, от 29.06.2006 N 137-З, от 25.06.2007 N 240-З, от 08.07.2008 N 369-З).
4. Правила аудиторской деятельности “Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства”: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.03.2010 г. № 33.  
УДК 658.152

*Ловец Т.С.*

*Научный руководитель: ст. преподаватель Линник М.В.*

*УО «Витебский государственный технологический университет», г. Витебск, РБ*

## АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Наметившаяся тенденция реформирования методологических основ бухгалтерского учета в связи с его ориентацией на международные стандарты, а также проблемы, возникающие в учетной практике организаций, связанные с получением своевременной и объективной информации о наличии и движении основных средств, обуславливают необходимость совершенствования организации и методик их учета.

В соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.05.2003 № 89 (с изменениями и дополнениями), а также Инструкцией об отражении в бухгалтерском учете операций с основными средствами, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 № 127 (с изменениями и дополнениями) для учета прироста стоимости основных средств, выявляемого по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, применяется счет 83 «Добавочный фонд». Помимо сумм прироста стоимости активов по кредиту данного счета отражаются также: стоимость безвозмездно полученных основных средств от организаций в пределах одного собственника; сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества; суммы использованных средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств; суммы использованных средств фонда накопления либо нераспределенной прибыли, направленных на приобретение (создание) внеоборотных активов (при отсутствии средств амортизационного фонда).

Инструкцией к Типовому плану счетов предусмотрена возможность открытия субсчетов к счету 83 «Добавочный фонд» по видам его источников. Однако по результатам изучения организации учета основных средств ряда отечественных предприятий (ОАО «Доломит», ОАО «Знамя индустриализации», ОАО «Витебские ковры», СООО «Белвест» и др.) можно отметить, что рабочие планы счетов исследуемых организаций не содержат субсчетов к счету 83 «Добавочный фонд». На наш взгляд, для четкого разграничения источников на реальные и образованные в результате переоценки целесообразно применение отдельного счета 85 «Прирост от переоценки активов». Такая практика учета будет соответствовать рекомендациям МСБУ 16 «Основные средства», в котором сказано, что в случае повышения балансовой стоимости актива в результате переоценки это увеличение отражается как увеличение капитала под заголовком «Прирост от переоценки» и в финансовой отчетности указывается отдельной строкой.

Согласно международным стандартам бухгалтерского учета сумму уценки признают в качестве убытка периода. Однако убыток от переоценки дебетуется непосредственно на капитал под заголовком «Прирост от переоценки» при наличии любого кредитового сальдо на данном счете. Другими словами, если на дату переоценки имеется кредитовое сальдо по счету «Прирост от переоценки», то сумму уценки относят на уменьшение величины прироста капитала, но не более, чем в сумме, равной величине по счету «Прирост от переоценки»; сумма уценки, превышающая кредитовое сальдо по счету «Прирост от переоценки», признается убытком периода. Действующим законодательством Республики Беларусь не предусмотрена возможность признания в качестве убытков отчетного периода превышения величины уценки внеоборотных активов над суммой их дооценки. Между тем, в Указе Президента Республики Беларусь «О вопросах переоценки основных средств, не завершаемых строительством объектов и неустановленного оборудования» от 20.10.2006 № 622 (с изменениями и дополнениями) предусмотрена возможность применения при переоценке метода прямой оценки. В результате применения данного метода первоначальная стоимость переоцениваемых основных средств может как увеличиваться, так и уменьшаться, уценка основных средств теоретически может привести к возникновению дебетового сальдо по пассивному счету 83 «Добавочный фонд». Поэтому, на наш взгляд, целесообразно предусмотреть в отечественном законодательстве возможность отнесения превышения величины уценки внеоборотных активов над суммой их дооценки на убытки периода. Предлагаем отражать результаты переоценки основных средств в бухгалтерском учете следующим образом:

- Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 85 «Прирост от переоценки активов» – сумма дооценки первоначальной стоимости основных средств;
- Д-т сч. 85 «Прирост от переоценки активов» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» – сумма дооценки накопленной амортизации;