

В ходе исследования были рассмотрены практические примеры учета, проанализированы научные статьи, а также статьи специализированных периодических изданий, на основе которых, учитывая требования налогового законодательства, были обобщены методики учета способов обеспечения обязательств. В результате чего установлено, что в Украине не существует регламентированной законодательными актами единой методики учета способов обеспечения исполнения обязательств, и бухгалтер может лишь на основе общих принципов бухгалтерского учета и собственного суждения отображать в учете операции по обеспечениям исполнения обязательств.

Так, часть способов обеспечения исполнения обязательств отображается на забалансовых счетах бухгалтерского учета при подписании договора и в системе балансовых счетов при фактическом применении вида обязательства, а именно – поручительство и гарантия. Другая часть способов обеспечения обязательств отображается только в системе счетов балансового учета при фактическом нарушении обязательства вне зависимости от момента подписания договора, такими способами являются неустойка, залог, задаток и удержание.

Особенное внимание следует уделить удержанию, являющимся новым законодательно закрепленным видом обеспечения обязательств в Украине. Удержание представляет собой право кредитора, который правомерно владеет вещью, подлежащей передаче должнику или лицу, указанному должником, придержать ее (вещь) у себя до выполнения должником обязательства в случае невыполнения им в срок обязательства по оплате этой вещи или возмещения кредитору связанных с ней расходов и других убытков.

В бухгалтерском учете на сегодня отсутствует конкретная методика учета удержания. Так как при удержании чужой вещи к кредитору не переходит право собственности на нее, он обязан показать имущество на забалансовом счету бухгалтерского учета. Для этого мы предлагаем использовать забалансовый счет «Активы на ответственном хранении». При невыполнении обязательства должником, кредитор придерживает у себя его имущество, отображая по дебету увеличение активов на ответственном хранении. После выполнения обязательства должником кредитор передает имущество должнику и списывает его с забалансового счета.

Более интересным моментом является отображение удерживаемого кредитором имущества в учете у должника. Основной проблемой является отсутствие счета, предназначенного для учета имущества, право собственности на которое есть, но физическая составляющая отсутствует. Кроме того, возникает вопрос: можем ли мы считать такое имущество активом? Потому что, соответственно критериям признания, активами предприятия являются ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошедших событий, использование которых, как ожидается, приведет к поступлению экономических выгод в будущем. Контроль над активами означает возможность решающего на них влияния со стороны предприятия с целью получения выгод от их использования. Можно ли говорить о контроле имущества, находящегося на удержании у кредитора? Каким образом предприятие может получать экономические выгоды от объекта, не имея возможности использовать его? Поэтому лицо, чье имущество придерживается вообще не может никоим образом такое имущество показать в системе бухгалтерского учета согласно действующей методике. Также отсутствует счет, на котором отражается имущество, право собственности на которое имеется, а физический объем – нет.

Возникает вопрос: имеет ли возможность пользователь при ознакомлении с отчетностью оценить риск появления дополнительных расходов и увеличения дебиторской или кредиторской задолженности по договорам при условии ненадлежащего исполнения обязательства в будущем? Если сумма основного обязательства по договору незначительная, отсутствие информации о возможном возникновении дополнительного обязательства может несущественно повлиять на принятие решения. Однако если сделки будут заключены на значительные суммы и, суммы предусмотренные в договоре, например, неустойки или стоимость имущества под залог будут значительными, пользователь должен знать о возможности уменьшения экономических выгод в будущем.

По сути, при подписании договора, согласованные обеспечения исполнения обязательства являются условными фактами до момента признания нарушений (неисполнения) в основном обязательстве. Единственным информационным ресурсом, представляющим информацию о таких фактах, могут быть Пояснения к финансовой отчетности, в которых составителям отчетности следует указать суммы условных обязательств и предоставленных гарантий и обеспечений, а также дать пояснение или собственную оценку вероятности трансформации их с условных в реальные обязательства или активы.

На сегодня не существует рычагов влияния на компанию в контексте принуждения компании обеспечить пользователей информацией об указанных в договоре обеспечениях исполнения обязательств, которые могут возникнуть в будущем при ненадлежащем исполнении должником обязательств. Этот вопрос пока так и остается без определенного решения и является перспективным в дальнейших исследованиях.

УДК 657

Малыха Т.В.

Научный руководитель: доцент, магистр экономики Слапик Ю.Н.

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

**УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ЭЛЕМЕНТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО
КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ**

Целью нашей работы является разработка предложений по совершенствованию учета и отражения в отчетности отдельных элементов внеоборотных активов предприятия, в частности - интеллектуального капитала.

На современном этапе развития экономики ученые оказывают большое внимание определению и исследованию сущности категории «интеллектуальный капитал». Отметим, что интеллектуальный капитал – это знания, навыки и производственный опыт конкретных людей и нематериальные активы, включающие патенты, базы данных, программное обеспечение, товарные знаки и др., которые используются в целях максимизации прибыли и других экономических и технических результатов [1]. Существуют различные взгляды на структуру интеллектуального капитала. Но наиболее распространенной является структура по Л. Эдвинсону, изображенная на рисунке 1 [2].

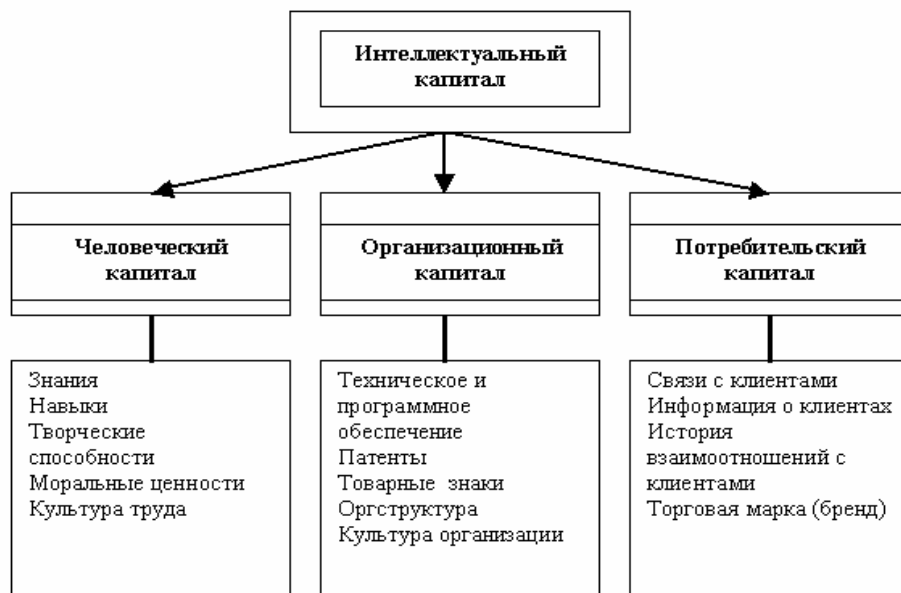


Рисунок 1 - Структура интеллектуального капитала

Основными проблемами, препятствующими более полному отражению элементов интеллектуального капитала в бухгалтерском учете и отчетности Республики Беларусь, на наш взгляд, являются:

1. Отсутствие законодательно закрепленного понятия интеллектуального капитала и четкого определения его структуры.

2. Несоответствие трактовки состава нематериальных активов, приведенного в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов (Республика Беларусь) и IAS 38 «Нематериальные активы» (МСФО).

3. Такие элементы интеллектуального капитала, как человеческий капитал, бренд, деловая репутация, в бухгалтерском учете Республики Беларусь в качестве отдельных активов не выделяются. Расходы по их созданию и поддержанию в рабочем состоянии включаются в состав текущих затрат предприятия по производству и реализации продукции.

4. Отдельные элементы интеллектуального капитала сложно признать в учете, так как не всегда имеется возможность проведения их однозначной оценки в целях бухгалтерского учета.

Принимая во внимание изложенные выше проблемы оценки, учета, и раскрытия информации о стоимости интеллектуального капитала предлагается вести их решение по следующим направлениям:

1. Расширить и адаптировать к потребностям учета существующие методики оценки нематериальных активов.

2. Дополнение существующих форм финансовой отчетности информацией о составляющих интеллектуального капитала. Это позволит внешним пользователям отчетности получать более объективную информацию о состоянии активов предприятия.

3. Предлагается счет 04 «Нематериальные активы» переименовать в счет 04 «Неосязаемые активы» с выделением субсчетов, которые более полно представят структуру интеллектуального капитала конкретного предприятия. Проект счета 04 «Неосязаемые активы» представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Проект счета 04 «Неосязаемые активы»

Счет 04 «НЕОСЯЗАЕМЫЕ АКТИВЫ»	
Субсчет	Состав субсчета
04/1 СТРУКТУРНЫЙ КАПИТАЛ	<ul style="list-style-type: none"> - интеллектуальная собственность - патенты - авторские права - результаты НИОКР - лицензии - лицензии на осуществление внешнеторговых и котируемых операций - нераскрытая информация, в т.ч. секреты производства (ноу-хау) - права на пользование природными ресурсами, землей

	- прочие нематериальные активы, используемые в деятельности
04/2 ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ	- по каждому значимому работнику
04/3 КЛИЕНТСКИЙ КАПИТАЛ	- фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания - базы данных клиентов - гудвилл
04/4 ЗАТРАТЫ НА НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ	- по видам затрат и нематериальных активов: (например, на разработку нематериального актива, его поддержание, расходы на обучение персонала, вознаграждение топ-менеджерам, тренинги персонала)

4. Учитывая предлагаемую структуру мы рекомендуем затраты на разработку и поддержание нематериальных активов относить на счет 04 «Неосязаемые активы».

5. Таким образом при включении в структуру неосязаемых активов человеческого капитала возникает необходимость определения методики его оценки. Тугускина Г.Н. доработав методику, предложенную В. Алавердяном, предлагает оценочную стоимость работника вычислять следующим образом [3]:

$$S = ЗП * Г_{кп} + И * t;$$

где S — оценочная стоимость работника, руб.;

ЗП — предполагаемая или выплачиваемая заработная плата работнику, руб.;

Г_{кп} — гудвилл человеческого капитала работника;

И — инвестиции в развитие;

t — период.

Гудвилл человеческого капитала работника включает следующие показатели [3]: индекс прибыли человеческого капитала, индекс стоимости человеческого капитала и коэффициент профессиональной перспективности.

6. Говоря о необходимости дополнения существующих форм финансовой отчетности информацией о составляющих интеллектуального капитала, мы предлагаем включить в отчетность понятия «бренд» и «гудвилл».

В белорусском учете отсутствует понятие бренда, имеющее место в МСФО, оно отражено лишь частично понятием товарного знака (знака обслуживания). Если под товарным знаком понимают обозначение, зарегистрированное государственным органом с соблюдением жестких процедур, то бренд — это образ, который возникает в сознании потребителя при виде товарного знака. То есть бренд — это товарный знак, дополненный заработанной им репутацией, его стоимость на порядок выше стоимости товарного знака. Для оценки стоимости бренда возьмем методику агентства MPP Consulting, разработавшего Рейтинг «БелБренд 2010» [4]. Методика разработана на основе анализа факторов, в полной мере влияющих на рыночную стоимость бренда: положение компании на рынке, ценность бренда для потребителя, а также коэффициенты, отображающие тренды развития компании и ее бренда. В математическом виде формула расчета стоимости бренда выглядит следующим образом:

$$V_b = P_t * GP * (GP/NS) * (Q_i * Q_c * Q_f * Q_m) * U_{id};$$

где: V_b — стоимость бренда;

P_t — статический коэффициент;

GP — валовая прибыль;

NS — валовая выручка от реализации;

Q_i — инвестиционный коэффициент;

Q_c — географический коэффициент;

Q_f — технологический коэффициент;

Q_m — конкурентный коэффициент;

U_{id} — уникальный идентификатор.

Особо стоит обратить внимание, что стоимость бренда включает в себя исключительно стоимость торговой марки (имени) без учета производственных мощностей, инфраструктуры компании, патентов, изобретений и других материальных или интеллектуальных ценностей.

7. Относительно гудвилла, необходимо отметить, что в белорусском учете это понятие отсутствует с 2003 г., хотя деловая репутация является если не самым, то, конечно, одним из основных активов компании. Порядок учета гудвилла представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Признание и отражение в отчетности деловой репутации

Критерий	До 1 января 2003 г.	После 1 января 2003 г.
Учет положительной деловой репутации	Д 04 «НМА»/ «Разница между покупной и оценочной стоимостью имущества» К 85 «Уставный капитал»	Д 97 «Расходы будущих периодов» К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Приходование имущества	По оценочной стоимости Д счета учета имущества К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	По оценочной стоимости Д счета учета имущества К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Учет отрицательной деловой репутации	Д счета учета имущества К 83 «Доходы будущих периодов» / «Разница между покупной и оценочной стоимостью имущества»	Порядок расчета не изменился (согл. Новому плану счетов 2004 г. 83 счет заменяется 97 «Доходы будущих периодов»)
--------------------------------------	--	--

Принимая во внимание тот факт, что гудвилл признается МСФО, мы предлагаем включить его в состав НМА в отечественном учете. Согласно МСФО № 22 «Объединение компаний» расчет и учет гудвилла осуществляются в несколько этапов [5]:

- 1) определяется суммарная величина дооценки балансовой стоимости активов и пассивов до их текущей рыночной стоимости;
- 2) определяется рыночная стоимость нетто активов;
- 3) рассчитывается гудвилл как разница между ценой приобретения и рыночной стоимостью нетто активов;

4.1) превышение цены покупки над рыночной стоимостью показывается в балансе как актив, который тестируется на обесценение в течение срока полезной службы, определяемого руководством самой компании;

4.2) в случае отрицательного гудвилла, разницу между рыночной и покупной стоимостью активов можно рассматривать как доход будущих периодов.

Таким образом, разработанные нами предложения по совершенствованию бухгалтерского учета такого элемента внеоборотных активов предприятия, как интеллектуальный капитал, способствуют более полному отражению данных элементов в бухгалтерском учете и отчетности. Формируемая на их основе, информация является более точной и раскрытой, способной удовлетворить требования различных пользователей, как внутренних, так и внешних.

Список цитированных источников

1. Интеллектуальный капитал [Электронный ресурс] / Wikimedia. – Москва, 2009. – Режим доступа: http://ru.wikipedia.org/wiki/Интеллектуальный_капитал - Дата доступа: 10.10.2010.
2. Гапоненко, А.Л. Интеллектуальный капитал [Электронный ресурс] / Кафедра менеджмента Российской Академии Государственной службы при президенте РФ. – Москва, 2009. – Режим доступа: <http://www.koism.rags.ru/publ/articles/25.php> - Дата доступа: 20.11.2009.
3. Тугускина, Г.Н. Методика оценки человеческого капитала предприятий [Электронный ресурс] / Издательский дом "Управление персоналом" – Москва, 2001 - Режим доступа: <http://www.top-personal.ru/issue.html?1936> – Дата доступа: 10.09.2010.
4. Рейтинг "БелБренд - 2010 – ТОП - 100 белорусских брендов" [Электронный ресурс] / MPP Consulting – Киев, 2005. - Режим доступа: <http://www.mppconsulting.com.ua/ukrbrand/belbrand2010.pdf> - Дата доступа: 14.09.2010.
5. Титаренко, Е.Б. Гудвилл в соответствии с МСФО [Электронный ресурс] / Art.TheLib.Ru – Москва, 2006 - режим доступа: http://www.art.thelib.ru/business/management/gudvill_v_sootvetstvii_s_msfo.html - Дата доступа: 10.09.2010.

УДК 657

Гирикова А.В.

Научный руководитель: к.э.н., доцент Затолгутская Н.Н.

УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», г. Гомель, РБ

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В Республике Беларусь неизмеримо возрастает значимость бухгалтерского учета в управлении экономикой. Бухгалтерский учет и контроль являются важнейшими функциями в системе управления организацией, обеспечивающими успешное экономическое и социальное ее развитие, повышение эффективности использования экономического потенциала, достижение наилучших финансовых результатов при наименьших затратах средств.

Практика показывает, что существующая система бухгалтерского учета и анализа не позволяет всесторонне изучить и оценить формирование доходов и финансовых результатов в организации, а также выявить резервы их роста. В связи с этим особую актуальность приобретает исследование проблем теории, развития методик бухгалтерского учета доходов и финансовых результатов от реализации товаров в общественном питании в соответствии с требованиями международных стандартов бухгалтерского учета и разработка на этой основе научно обоснованных рекомендаций по дальнейшему его развитию.

Финансовый результат деятельности организации является важнейшим критерием определения эффективности хозяйствования. Он является определяющим в процессе выработки и принятия управ-