

Научное издание

**Щербатюк** Светлана Юрьевна

РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
И ОТЧЕТНОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В КОНТЕКСТЕ  
ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО)

Монография

Компьютерная верстка: Н.Н. Пешко

Подписано в печать 26.12.2011.  
Формат 60x84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Таймс.  
Печать Riso. Усл. печ. л. 15,57. Уч.- изд. л. 0,00.  
Тираж 100 экз. Заказ №.

Учреждение образования  
«Гродненский государственный аграрный университет»  
Л.И. № 02330/0548516 от 16.06.2009.  
230008, г. Гродно, ул. Терешковой, 28.

Отпечатано на технике издательско-полиграфического отдела  
Учреждения образования «Гродненский государственный  
аграрный университет».  
230008, г. Гродно, ул. Терешковой, 28.

Сверстано и отпечатано с материалов, предоставленных на электронных носителях. За достоверность информации, а также ошибки и неточности, допущенные автором, редакция ответственности не несет.

С.Ю. ЩЕРБАТЮК

РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
И ОТЧЕТНОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В КОНТЕКСТЕ  
ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО)



Гродно 2012

**Щербатюк С.Ю.** Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь в контексте перехода на международные стандарты финансовой отчетности / С.Ю. Щербатюк. – Гродно: УО «Гродненский государственный аграрный университет», 2011. – 268 с.

В монографии исследованы проблемы реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в Республики Беларусь на современном этапе. Рассмотрены концептуальные различия национальной бухгалтерской отчетности от МСФО. Рассмотрен опыт и проведен сравнительный анализ бухгалтерского учета и содержания отчетности некоторых стран (Россия, Украина, Молдова, Казахстан, Польша и др.) Предложены основные направления совершенствования структуры и содержательного наполнения бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках через адаптацию учетных принципов раскрытия информации об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах белорусских организаций к МСФО.

Монография рассчитана на научных работников, преподавателей, аспирантов, магистрантов, студентов высших учебных заведений, а также всех интересующихся проблемами совершенствования системы бухгалтерского учета и отчетности организаций Республики Беларусь.

Рекомендовано к изданию научно-техническим Советом УО «Гродненский государственный аграрный университет»

Рецензенты: доктор экономических наук, профессор Папковская П.Я.;  
кандидат экономических наук, доцент Карпицкая М.Е.

© Щербатюк С.Ю., 2012  
© УО «Гродненский государственный аграрный университет», 2012

Введение.....	3
Глава 1. Состояние и развитие системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь.....	5
1.1 Современная модель организации бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь.....	5
1.2 Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь в условиях либерализация экономических условий хозяйствования.....	26
Глава 2. Учет и отражение элементов бухгалтерского баланса.....	34
2.1 Внеоборотные активы.....	34
2.2 Оборотные активы.....	60
2.3 Капитал и обязательства.....	106
Глава 3. Учет и отражение доходов и расходов в отчете о финансовых результатах.....	128
3.1 Представление информации о доходах и расходах в отчетности.....	128
3.2 Учет финансовых результатов.....	168
Заключение.....	176
Библиографический список.....	178
Приложение 1. Примерное содержание статьи Закона «О бухгалтерском учёте и отчетности» «Принципы оставления и качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчётности».....	205
Приложение 2. Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности в некоторых странах.....	207
Приложение 3. Реструктурирование пассивов организации.....	210
Приложение 4. Бухгалтерский баланс (рекомендуемая форма).....	211
Приложение 5. Отчет о прибылях и убытках (рекомендуемая форма)..	217
Приложение 6. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета процесса формирования финансовых результатов.....	224
Приложение 7. Бухгалтерские записи по отражению в учете финансовых результатов.....	226
Приложение 8. Отражение в бухгалтерском учете доходов и расходов.....	237
Приложение 9. Регистры бухгалтерского учета для отражения доходов, расходов и финансовых результатов (рекомендуемые формы).....	253

## Аналитические данные по счету 85 «Накопленная прибыль»

№ строки	Статьи аналитического учета прибыли и убытков	Остаток на начало месяца		Обороты за текущий месяц		Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
А	Б	1	2	3	4	5	6
1.	Обособление нераспределенной прибыли на:						
1.1	финансирование инвестиций во внеоборотные активы организации						
1.2	жилищное строительство						
1.3	пополнение оборотных средств						
2.	Доведение величины уставного фонда до величины чистых активов						
3.	Увеличение уставного фонда за счет накопленной прибыли организации						
	ИТОГО						

Журнал-ордер закончен.

Аналитические данные сверены с синтетическими.

В Главной книге суммы оборотов отражены «\_\_»

\_\_\_\_\_ 200\_г.

**Исполнитель**

\_\_\_\_\_

Примечание – Собственная разработка

## ВВЕДЕНИЕ

Переход белорусской экономики на рыночные принципы хозяйствования обусловил появление большого числа экономически и юридически самостоятельных хозяйствующих субъектов, заинтересованных в качественной, надежной, своевременной и достоверной информации, что вызывает объективную необходимость повышения роли бухгалтерского учета в управлении их деятельностью.

Потребителями учетной информации организации являются как внутренние пользователи – административно-управленческий персонал хозяйствующих субъектов, так и значительный круг внешних пользователей, к которым относятся инвесторы, кредиторы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, государственные органы. Интересы пользователей информации различны, однако единой является потребность в надежной информации, формируемой в системе учета и отчетности, которая ее имущественное и финансовое состояние, финансовые результаты деятельности предприятия.

Таким образом, в современной экономике сформировалась потребность в обеспечении заинтересованных пользователей надежной учетно-аналитической информацией для эффективного управления экономическими процессами.

Основу такого обеспечения составляет информация учета и отчетности, формирование которой происходит в сложных условиях адаптации национальной отчетности к международным стандартам. Так, с одной стороны, глобализация международной экономики, обусловила возникновение процессов стандартизации учета и отчетности на международном и региональных уровнях, проявившихся в разработанных Международных стандартах финансовой отчетности, которые принято считать сводом правил формирования достоверной информации об имущественном и финансовом состоянии организаций и финансовых результатах их деятельности. С другой же стороны, существование национальных экономик и национальных учетных систем является объективной реальностью, с которой необходимо считаться, поскольку зачастую страны не могут уйти от своих национальных традиций в пользу процессов гармонизации учет-

**Раздел 2. Счет 85 «Накопленная прибыль»**

ных систем.

По мнению ведущих специалистов и ученых в области бухгалтерского учета, к оценке содержания МСФО, к целесообразности и возможности их использования в экономической практике в нашей стране следует подходить осторожно и с известной долей консерватизма, несмотря на то, что стандарты отражают богатый международный опыт, накопленный передовыми представителями бухгалтерской профессии развитых стран.

В настоящее время в Республике Беларусь проделана определенная работа по реформированию хозяйственного, и в частности – бухгалтерского учета в свете требований рыночной экономики. Так, в белорусскую учетную практику уже внедрены или внедряются специфические учетные категории: финансовые инструменты, операции со связанными сторонами, аффилированные лица, события после отчетной даты, отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы и др.

Однако по-прежнему сохраняются основные отличия белорусского бухгалтерского учета от системы бухгалтерского учета, базирующегося на международных стандартах финансовой отчетности, обусловлены тем, что российский учет довольно жестко регламентируется государством, и, в частности, выполняет функцию обеспечения постоянно меняющихся фискальных интересов государства. При этом зачастую возникают затруднения в обеспечении прозрачной, ясной и четкой информацией ее пользователей.

Эти тенденции требуют дальнейшей научной проработки теоретических и методологических аспектов реформирования системы бухгалтерского учета, развития качественных характеристик национальной бухгалтерской отчетности в контексте сближения с принципами международных стандартов. Их результаты во многом будут способствовать повышению роли бухгалтерского учета и отчетности в управлении субъектами хозяйствования в связи с представлением необходимой полезной информации для принятия стратегических и тактических решений, оптимизации использования производственных ресурсов и повышения экономической эффективности их функционирования.

№ записи	Основание (содержание записи)	С кредита счета 84 в дебет счетов								Итого по кредиту
		1	2	3	4	5	6	7	8	
А	Б									9
<b>ИТОГО</b>										

**Раздел 2. Счет 84 «Нераспределенная прибыль  
(непокрытый убыток)»**

№ за- писи	Основание (содержание записи)	С кредита счета 84 в дебет счетов								Итого по кре- диту
		1	2	3	4	5	6	7	8	
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	<b>ИТОГО</b>									

**Аналитические данные по счету 84 «Нераспределенная при-  
быль (непокрытый убыток)»**

№ строки	Статьи анали- тического учета прибылей и убытков	Остаток на начало месяца		Обороты за текущий ме- сяц		Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
А	Б	1	2	3	4	5	6
1.	Прибыль к рас- пределению (не- распределенная прибыль (непо- крытый убыток))						
2.	Распределение прибыли, в т.ч.						
2.1	на потребление						
2.2	финансирование инвестиций во внеоборотные активы организа- ции						
2.3	жилищное строи- тельство						
2.4	пополнение обо- ротных средств						
	<b>ИТОГО</b>						

**ГЛАВА 1.  
СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ  
В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**1.1 Современная модель организации бухгал-  
терского учета и отчетности в Республике Бела-  
русь**

Развитие рыночных отношений, активизация интеграцион-  
ных процессов, смена экономических и политических приорите-  
тов, разнообразие собственников вызывают повышенный интер-  
ес к бухгалтерской информации для принятия обоснованных и  
реальных финансовых решений в управлении текущим и страте-  
гическим развитием организаций. Новые требования к бухгал-  
терскому учету и финансовой отчетности обусловлены интегра-  
цией белорусской экономики в международную систему хозяй-  
ствования, что предполагает формирование единой методологии  
составления отчетности и оценки финансовой устойчивости ор-  
ганизаций.

Основным источником данных для оценки финансовой ус-  
тойчивости организации является её бухгалтерская (финансовая)  
отчётность. В соответствии с международными Принципами  
подготовки и составления финансовой отчётности цель финан-  
совой отчётности состоит в предоставлении информации о фи-  
нансовом положении, результатах деятельности и изменениях в  
финансовом положении компании [164]. Главное требование,  
предъявляемое к системе учета и отчетности, состоит в том, что-  
бы она была полезной для ее пользователей. Принцип полезно-  
сти учётной и отчётной информации закреплён в национальном  
законодательстве (таблица 1.1.1).

Мировой опыт показывает, что характеристики, определяю-  
щие полезность информации, достигаются непосредственным  
использованием международных стандартов финансовой отчёт-  
ности (МСФО) или применением их в качестве основы построения  
национальной системы бухгалтерского учета и отчетности.  
Признание принципов МСФО в национальном учёте и отчётно-  
сти осуществляется посредством принятия ряда законодатель-



**Аналитические данные по счету 99  
«Общий финансовый результат»**

№ строки	Статьи аналитического учета прибылей и убытков	Обороты за текущий месяц		ИТОГО (нарастающим итогом) с начала года	
		дебет	кредит	дебет	кредит
А	Б	1	2	3	4
1.	Доходы и расходы от реализации				
	ИТОГО				
2.	Доходы и расходы от прочей операционной деятельности				
	ИТОГО				
3.	Доходы и расходы от инвестиционной деятельности				
	ИТОГО				
4.	Доходы и расходы от финансовой деятельности				
	ИТОГО				
5.	Платежи по налогам и сборам из прибыли				
6.	Финансовые санкции				
7.	Прочие изъятия из прибыли				
8.	Чистая прибыль (убыток)				
9.	Списание финансового результата на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»				

1	2	3	4
	довых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами; предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.		
СНГ	Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверно и полное представление о финансовом положении организации и его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности.	Письмо МФ РФ от 23 декабря 1997 г. N 16-00-16-267. «Основные принципы бухгалтерской (финансовой) отчетности в странах-членах СНГ»	Имеется с пояснениями
Россия	Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности; обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 № 34н; Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утв. приказом МФ РФ от 6 июля 1999 г. N 43н;	Отсутствует

Продолжение таблицы 1.1.1

1	2	3	4
	Утвержденными нормами, нормативами и сметами; предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.	Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, утв. приказом МФ РФ от 22.07.2003 № 67н, от 18.09.2006 N 115н.	
Украина	Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.	Закон України «О бухгалтерском учёте и отчетности Украины» (в ред. от 9.02.2006 № 3422-IV 9) ; Постановление КМ Украины от 28.02.2000 р. № 419 (в ред. от 27 мая 2006 N 601).	Имеется с пояснениями
Республика Молдова	Не указаны	Закон РМ «О бухгалтерском учёте» от 27.04.2007 N 113-XVI ; Приказ МФ РМ от 25.12.1997 № 174	Имеется с пояснениями

Примечание – Обзор нормативно-правовых источников

Раздел 1. Счет 99 «Общий финансовый результат»

№ записи	Основание (содержание записи)	С кредита счета 99 в дебет счетов								Итого по кредиту
		1	2	3	4	5	6	7	8	
А	Б									9
ИТОГО										

**Форма № 15-АПК**

Формат А4 (297x210), V 3 листа

Организация \_\_\_\_\_

**ЖУРНАЛ-ОРДЕР**  
**по кредиту счетов 99 «Общий финансовый результат», 98**  
**«Доходы будущих периодов»,**  
**84 «Нераспределенная прибыль», 85 «Накопленная при-**  
**быль»**  
 за \_\_\_\_\_ **20** г.

Таблица 1.1.2 – Признание принципов МСФО в странах СНГ

<b>Страна</b>	<b>Нормативно-правовой акт</b>
<b>Республика Беларусь</b>	Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Постановление Совета Министров от 4.09.1998 № 694 План мероприятий по сближению национальных правовых актов с МСФО, утв. 23 декабря 2009 г. № 30/224-1823 Совмином РБ
<b>Россия</b>	Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Приказ Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180. Распоряжение Правительства РФ от 21.03.1998 № 382-р «О приведении действующей системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами»
<b>Украина</b>	Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Постановление КМ У от 24. 10. 2007 N 911-р
<b>Республика Молдова</b>	Концептуальные основы подготовки и представления финансовых отчетов. Постановление МФ РМ от 25.12.1997 № 174
<b>Таджикистан</b>	Постановление Правительства РТ от 4 ноября 2002 года № 428 «О международных стандартах финансовой отчетности». Постановление Правительства РТ от 3 октября 2006 года № 465 «О дополнительных мерах по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Таджикистан»
<b>Кыргызстан</b>	Указ Президента Кыргызской Республики от 3 апреля 2000 года № 73 «О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности»; Постановление Правительства КР от 28.09.01г. №593
<b>Казахстан</b>	Постановлением Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 12 ноября 1996 года № 2 «Концептуальная основа для подготовки и представлению финансовой отчетности»

Примечание – Обзор нормативно-правовых источников

Анализ нормативно-правовых актов некоторых стран постсоветского пространства показывает, что наиболее полно принципы представления информации в финансовых отчётах реализованы в Украине и Республике Молдова; в нормативных актах Республики Казахстан дан только перечень принципов без разъяснения их содержания; в законах о бухгалтерском учете и отчетности Республики Беларусь и России не дается четкого и полного определения принципов и качественных характеристик отчётной информации, лишь содержатся указания по соблюдению некоторых из них (таблица 1.1.3).

В соответствии с международными Принципами подготовки и составления финансовой отчётности [164], бухгалтерская (финансовая) отчётность организации должна быть основана на двух основных допущениях: использование метода начисления и допущение непрерывности деятельности организации.

Анализ принципов подготовки финансовой отчетности в соответствии с международными принципами и белорусской учётной практикой показывает, что концептуальные основы отражения учётной информации соблюдаются в Республике Беларусь частично. Отсутствует чёткое определение допущений, используемых в бухгалтерском учёте и финансовой отчётности, что не согласуется с содержанием других нормативных актов Республики Беларусь (в частности, Инструкции по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации», Стандарта бухгалтерской отчётности «Прекращаемая деятельность» стандартов (правил) аудиторской деятельности). Отдельные допущения носят декларативный характер.

Во-первых, это относится к принципу непрерывности деятельности организации. Данный принцип не отмечен ни в Законе «О бухгалтерском учёте и отчётности», ни в Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчётности [84], хотя в Республике Беларусь действуют Инструкция по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» [92] и принят Стандарт бухгалтерской отчётности «Прекращаемая деятельность» [226].

Нераскрытая информация относительно намерения организации прекратить свою деятельность может ввести пользователей данной отчётности в заблуждение. Данная информация в соот-

В дебет счетов 10, 20, 23, 15, 26, 29, 41, 43, 44, 96, 45, 90, 91, 92, 50, 51, 52, 60, 62, 76, 98, 84		С кредита счетов 42, 44, 45, 62, 90, 91, 92											ИТ ОГ О		
		42 «Тор- говая нацен- ка»	44 «Рас- ходы на реали- за- цию»	45 «То- вары отгру- жен- ные»	62 «Рас- четы с поку- пате- лями и заказ- чика- ми»	90 «Реали- зация»			91 «До- ходы и расходы от про- чей опе- рацион- ной дея- тельно- сти»	92 «До- ходы и расходы от иных видов деятель- ности»					
№ счета	Наиме- нова- ние					6	7	8		9	10	11	12	13	14
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
ИТОГО															

Журнал-ордер закончен.

В Главной книге суммы оборотов отражены «\_\_»  
\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**Исполнитель**

---

Примечание – Собственная разработка

**Форма № 11-АПК**

Формат А4 (297x210), V 2 листа

Организация \_\_\_\_\_

**ЖУРНАЛ-ОРДЕР**  
 по кредиту счетов 42 «Торговая наценка», 44 «Расходы на реализацию»,  
 45 «Товары отгруженные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Реализация»,  
 91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности», 92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности»  
 за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

ветствии с международными принципами учёта является существенной и следует предусмотреть обязательное её раскрытие в пояснительной записке к балансу организации.

Во-вторых, нарушается принцип учёта по методу начислений, поскольку отечественной практикой учёта допускается признание выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по мере оплаты в зависимости от методов, принятых учётной политикой организации.

Таблица 1.1.3 – Принципы подготовки финансовой отчетности в международной практике и Республике Беларусь

<i>Принцип (допущение)</i>	<i>Принципы подготовки и составления финансовой отчетности IAS 1 «Представление финансовой отчетности» (принят 1.07.1998; новая редакция вступила в силу с 1.01. 2005 г.)</i>	<i>Нормативно-правовые акты Республики Беларусь</i>
1	2	3
<b>1. Непрерывность деятельности организации</b>	Предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем. У предприятия нет намерения ликвидироваться или существенно сокращать масштабы деятельности. Активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учёта ликвидационных расходов. В противном случае финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и эта основа должна быть раскрыта.	ст.6 [150]: Допущение должно быть учтено при формировании учётной политики организации. п.8 [92]: при формировании учётной политики необходимо исходить из ... непрерывности деятельности организации. п.21 [226]: Информацию по прекращаемой деятельности организация раскрывает начиная с отчётного года, в котором деятельность признана прекращаемой, до отчётного периода (включая его), когда завершается прекращение деятельности. ПАД от 28.03.2003 № 45: Под допущением о непрерывности деятельности аудируемого лица (далее - допущение о непрерывности деятельности) понимается принцип подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, заключающийся в предположении, что при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемое лицо исходит из того, что будет продолжать свою финансово-хозяйственную деятельность не менее одного года, следующего за отчетным периодом.

Продолжение таблицы 1.1.3

1	2	3
<b>2. Метод начисления</b>	<p>Хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Операции будут учитываться в том отчётном периоде, в котором они возникли.</p>	<p>Данное допущение определено как <b>допущение временной определённости</b> ст.8 [150]: хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учёте на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчётности в тех периодах, к которым они относятся, независимо от времени проведения денежных или не денежных расчётов, связанных с этими операциями ст.6 [150]: допущение в отношении временной определённости фактов хозяйственной деятельности должно быть учтено при формировании учётной политики организации п.8 [92]: при формировании учётной политики необходимо исходить из ... временной определённости фактов хозяйственной деятельности. п.11 [92]: факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчётному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.</p>
<b>3. Допущение последовательности применения учётной политики</b>	<p>В МСФО данное допущение отсутствует</p>	<p>ст.6 [150]: допущение должно быть учтено при формировании учётной политики организации п.8 [92]: при формировании учётной политики необходимо исходить из ... последовательности применения учётной политики. п.10 [92]: принятая организацией учётная политика применяется последовательно от одного отчётного года к другому.</p>
<b>4. Допущение имущественной обособленности организации</b>	<p>В МСФО данное допущение отсутствует</p>	<p>ст.6 [150]: допущение должно быть учтено при формировании учётной политики организации</p>

Примечание – Обзор литературных и нормативно-правовых источников

1	2	3	4	5	6
14	Доходы от продажи и прочего выбытия активов				
15	Доходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации				
16	Доходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, а также доходы (проценты) по ценным бумагам				
17	Доходы (проценты), полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в данном банке				
18	Средства целевого финансирования, - в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены				
19	Разницы между числящейся стоимостью акций (доли), выкупленных у акционеров, и их номинальной или продажной стоимостью при аннулировании или продаже указанных акций				
20	Стоимость безвозмездно полученных активов: основных средств и других амортизируемых активов, в том числе полученных в качестве целевого финансирования, иных безвозмездно полученных активов				
21	Чрезвычайные доходы				
22	Прочие доходы, признаваемые операционными.				
23	Прочие доходы от иных видов деятельности				
24	<b>ИТОГО</b>				

Ведомость закончена «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_г.

Исполнитель \_\_\_\_\_  
Примечание - Собственная разработка

## АНАЛИТИЧЕСКИЕ ДАННЫЕ К СЧЕТАМ 91 и 92

№ строки	Показатели	Прочая операционная деятельность	Иные виды деятельности		ВСЕ-ГО
			Инвестиционная деятельность	Финансовая деятельность	
1	Расходы, связанные с продажей и прочим выбытием, принадлежащих организации производственных запасов и иных активов (в том числе внеоборотных и финансовых)				
2	Расходы по операциям с тарой				
3	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные организацией к уплате				
4	Суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания (включая ранее списанные как безнадежные)				
5	Положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств;				
6	Суммовые разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской, кредиторской задолженности				
7	Расходы (включая амортизационные отчисления), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации				
8	Расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, а также расходы по ценным бумагам				
9	Чрезвычайные расходы				
10	Налоги и сборы, включаемые в прочие операционные доходы и доходы от иных видов деятельности				
11	Прочие расходы, признаваемые операционными.				
12	Прочие расходы от иных видов деятельности				
13	ИТОГО				
14	организации				

Данный принцип не соблюдается и в отношении учёта иных доходов и расходов. Следовательно, допускается применение кассового метода отражения операций в бухгалтерском учёте.

Кроме того, в отечественной учётной практике присутствуют два допущения, не предусмотренные международными стандартами учёта (последовательности применения учетной политики, имущественной обособленности организации).

Присутствуют различия и в терминологии. Так, принцип учёта по методу начислений определяется Законом «О бухгалтерском учёте и отчётности» как принцип временной определённости.

Полезность информации, представленной в отчётности организации, достигается путем обеспечения целой системы качественных характеристик, соответствие белорусской отчётности которым раскрывается в таблице 1.1.4.

*Уместность (значимость)* информации в отчётности, подготовленной в соответствии с требованиями национального законодательства Республики Беларусь, не может быть обеспечена в полной мере, поскольку предусмотрен обязательный перечень финансовых отчётов [84], тогда как международными стандартами данный перечень остаётся открытым и может быть дополнен по мере необходимости. Кроме того, определён порядок формирования информации, представляемой в Пояснительной записке, что также ограничивает реализацию принципа значимости отчётной информации.

*Существенность* как качественная характеристика отчетных показателей в нормативных актах Республики Беларусь по бухгалтерскому учёту не определена, однако в инструкциях по составлению бухгалтерской отчётности [84; 86] даются указания о порядке раскрытия информации о существенных показателях. Более чётко отношение к определению существенности показателей финансовой отчётности было установлено Инструкцией № 41 (глава 3 п. 12): решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения, что не противоречит международным стандартам [86]. Инструкцией же № 19 [84] не определено понимание существенности и положения, которые были закреплены ранее [86], в отношении су-



Оборотная сторона листа 1

**Расходы от прочей операционной деятельности**

№ записи	Структурное подразделение	Реестр или другой документ		Наименование доходов и расходов	В дебет счета 91 с кредита счетов					
		дата	номер						Превышение прочих операционных доходов над расходами	ИТОГО по дебету
А	Б	В	Г	Д	1	2	3	4	5	6
				ИТОГО						

**Доходы от прочей операционной деятельности**

Документ		С кредита счета 91 в дебет счетов						
дата	номер						Превышение прочих операционных расходов над доходами	ИТОГО по кредиту
7	8	9	10	11	12	13	14	15
ИТОГО								

Продолжение таблицы 1.1.4

1	2	3
	ность двусмысленно её толкования, не содержит излишних деталей. Т.е. отчетность не должна вводить пользователя в заблуждение.	публики Беларусь и порядок раскрытия в ней информации
<b>1.2. Своевременность (timeliness)</b>	Обеспечение своевременного поступления учётной и отчетной информации связано с повышением её значимости при принятии решений её пользователями. Обязательные сроки представления отчетности не определены.	Ст. 14 [150], глава 11[84]: установлены обязательные сроки представления отчетности: годовую бухгалтерскую отчетность – в течение 90 дней по окончании года; промежуточную бухгалтерскую отчетность – не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, за который составляется такая отчетность
<b>1.3. Существенность</b>	Финансовая отчетность должна содержать все достаточно значимые данные, т.е. те, которые значительно влияют на оценки и решения её пользователей.	В законе "О бухгалтерском учете и отчетности" данная характеристика не определена [150]. В нормативных актах по бухгалтерскому учёту и отчетности отдельное определение существенности отсутствует. В соответствии с [86] (глава 3 п.12) показатели об отдельных активах и обязательствах, доходах и расходах, хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случаях их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации. В Инструкции № 19 понятие существенности не раскрывается [84]. ПАД от 06.03.2001 № 24 даёт определение существенности в аудите как обстоятельств, значительно влияющих на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Организация \_\_\_\_\_

1	2	3
<p><b>2. Надёжность, или достоверность (reliability)</b></p>	<p>п.31 [185]: Информация считается надёжной, когда в ней нет существенных ошибок и исключений, и пользователи могут положиться на неё</p>	<p>В Законе "О бухгалтерском учете и отчетности" данная характеристика не определена, однако обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности предусмотрено ст.4, 12, 13, 15 [150].                  ПАД от 06.03.2001 № 24 даёт определение достоверности отчетности во всех существенных отношениях как степени точности её показателей, при которой квалифицированный пользователь в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения.                  Указ Президента РФ № 67 «О совершенствовании государственного регулирования аудиторской деятельности» предписывает обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности для определённого круга субъектов хозяйствования [157]                  ст. 12 [150]: для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств.</p>
<p>2.1. Приоритет содержания над формой (substance over form)</p>	<p>п.35 [185]: Операции и другие события должны учитываться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только юридической формой</p>	<p>ст.9 [150]: Факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу                  Ст.6 Закона: Учетная политика организации должна соответствовать требованиям ... приоритета содержания перед формой...</p>
<p>2.2. Нейтральность (neutrality)</p>	<p>Непредвзятость информации, её объективность – т.е. информация не может по содержанию или по форме влиять на пользователей</p>	<p>Не определено</p>

**ВЕДОМОСТЬ  
 учета доходов и расходов от прочей операционной и иных  
 видов деятельности**

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	
Дт	Кт
	Сальдо начальное: 7884
	9927
6194	
2088	
Дебетовый оборот: 8282	Кредитовый оборот: 9927
	Сальдо конечное: 9529

Счет 85 «Накопленная прибыль»	
Дт	Кт
	Сальдо начальное: 12296
	6194
Дебетовый оборот: 0	Кредитовый оборот: 6194
	Сальдо конечное: 18490

Рисунок 8.4 – Отражение на счетах процесса распределения финансового результата в соответствии с предлагаемой методикой

Примечание – Собственная разработка по данным исследуемого хозяйства

#### Продолжение таблицы 1.1.4

1	2	3
2.3. Осмотрительность (prudence)	п.37 [185]: Введение определённой степени осторожности в процессе формирования суждений в условиях неопределённости так, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы - занижены	Обеспечение организациями принципа осмотрительности предписано ст.6 [150] в отношении учётной политики: Учетная политика организации должна соответствовать требованиям ... осмотрительности...
2.4. Полнота (completeness)	п.38 [185]: Информация в финансовой отчётности должна быть полной с учётом существенности и затрат на её создание	Обеспечение организациями полноты данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности предписано ст.4, 13 [150], а также ст.6 [150] в отношении учётной политики
3. Сопоставимость, или сравнимость (comparability)	Возможность сопоставления финансовой отчётности компании за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в её финансовом положении и результатах деятельности. Достигается стабильностью используемых учётных методов	Обеспечение организациями принципа сопоставимости предписано ст.6 Закона в отношении учётной политики: Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованными и оформленными соответствующим решением руководителя организации. (глава 3 п. 13 [86]), (глава 4 п.16 [84]): По каждому числовому показателю бухгалтерской отчётности ... должны быть приведены данные минимум за 2 года – отчётный и предшествующий отчётному. Если данные за период, предшествующий отчётному, несопоставимы с данными за отчётный период, то первые подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учёту. (глава 3, п. 11 [86]), (глава 4 п.14 [84]): организация при составлении форм бухгалтерской отчётности придерживается принятых организацией их содер-

Продолжение таблицы 1.1.4

1	2	3
		жения и форм последовательно от одного отчётного периода к другому. Изменение принятых содержания и форм бухгалтерской отчетности допускается в исключительных случаях (при изменении вида деятельности, реорганизации, другие). Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Каждое существенное изменение должно быть раскрыто в пояснительной записке вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

Примечание – Обзор нормативно-правовых источников

*Надёжность* отчётной информации обеспечивается её достоверностью. Информация обладает качеством достоверности тогда, когда она свободна от существенных ошибок и необъективности. При этом определение достоверности информации в нормативных актах по бухгалтерскому учёту Республики Беларусь не дано. Для законодательного закрепления определения принципа надёжности (достоверности) финансовой (бухгалтерской) отчётности можно руководствоваться Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», которым определено, что под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчётности понимается такая степень точности её данных, которая позволяет пользователю отчётности на основании её данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении, принимать обоснованные решения, базирующиеся на этих выводах.

Достоверность информации годовой бухгалтерской отчётности, если она в соответствии с законодательством Республики Беларусь подлежит обязательному аудиту, подтверждается аудитором (аудиторской организацией) [84; 150]. При этом обозначен перечень субъектов хозяйствования, которые ежегодно обязаны проводить аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчётности, и установлено, что обязательный ау-

Счет 90 «Реализация»	
Дт	Кт
	52 927
4 436	
41 643	
<b>Дебетовый оборот: 46079</b>	<b>Кредитовый оборот: 52 927</b>
<b>Прибыль от реализации: 6 848</b>	

Счет 92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности»	
Дт	Кт
70	66
3	17
7	194
	3544
<b>Дебетовый оборот: 80</b>	<b>Кредитовый оборот: 3821</b>
<b>Прибыль от иных видов деятельности: 3741</b>	

Счет 91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности»	
Дт	Кт
27	145
230	4
2	64
66	
191	
<b>Дебетовый оборот: 516</b>	<b>Кредитовый оборот: 213</b>
	<b>Убыток от прочей операционной деятельности: 303</b>

Счет 99 «Общий финансовый результат»	
Дт	Кт
	6848
303	3741
<b>Дебетовый оборот: 303</b>	<b>Кредитовый оборот: 10589</b>
<b>Прибыль до выплаты налогов и финансовых санкций (брутто): 10286</b>	
359	
<b>Чистая прибыль (нетто): 9927</b>	

Рисунок 8.3 – Отражение на счетах процесса формирования финансового результата в соответствии с предлагаемой методикой

Примечание – Собственная разработка по данным исследуемого хозяйства

<b>Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»</b>	
<b>Дт</b>	<b>Кт</b>
	<b>Сальдо начальное: 20180</b>
	<b>В том числе: фонд накопления – 12296 фонд потребления – 7884</b>
	9 733
	194
6 194	6 194
3 733	3 733
2 903	
2 088	
<b>Дебетовый оборот: 14418</b>	<b>Кредитовый оборот: 19854</b>
	<b>Сальдо конечное: 25116</b>
	<b>В том числе: фонд накопления – 15587 фонд потребления - 9529</b>

Рисунок 8.2 – Отражение на счетах процесса распределения финансового результата в соответствии с действующим законодательством

Примечание – Собственная разработка по данным исследуемого хозяйства

дит сельскохозяйственных производителей, крестьянских (фермерских) хозяйств не проводится. Кроме того, в случае проведения контролирующими органами налоговых проверок или проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей (ИП), эти организации и ИП освобождаются от обязательного аудита в части, проверенной данными органами [157]. Таким образом, существует круг субъектов хозяйствования Республики Беларусь, которые не обязаны подтверждать достоверность своей отчетности, а значит, представленная ими информация может быть недостоверной по своей природе или форме представления, и тогда ее признание может быть потенциально обманчивым и вводить пользователя в заблуждение. По сути, единственным обязательным требованием, обеспечивающим подтверждение достоверности информации об имуществе организации и её обязательствах, является проведение инвентаризации перед составлением годовой отчетности [150].

*Осмотрительность* при представлении в отчетности информации реализуется на практике, когда бухгалтеры, сталкиваясь со значительной неопределённостью фактов хозяйственной деятельности, выбирают тот или иной метод учёта. Например, возврат сомнительных долгов, возможный срок полезного функционирования зданий и оборудования, а также ряд требований и претензий к покупателям (клиентам), которые могут появиться в отношении их гарантий. В законодательных актах Республики Беларусь этот принцип не определён. Поэтому следует его обозначить. Например, в молдавской учётной практике используется определение, позаимствованное в МСФО: «осмотрительность – это соблюдение в достаточной мере предосторожности при принятии решений в условиях неопределенности, когда актив или доход не преувеличены, а обязательства и расходы не занижены» [147], что соответствует также опыту некоторых стран СНГ (Украины, Республики Казахстан).

Обеспечение данной качественной характеристики отчетности в Республике Беларусь может достигаться посредством начисления оценочных резервов, что закреплено в Типовом плане счетов бухгалтерского учёта и Инструкции по его применению [237], Инструкции по бухгалтерскому учёту «Резервы, условные

обязательства и условные активы» [90]. Однако, как показывает практика, организации Республики Беларусь оценочные резервы не формируют, условные события в отчётности не отражают. В результате в отчётности искажаются данные о стоимости активов и обязательств, что не позволяет сформировать адекватное представление о финансовом положении организации.

Требование обеспечения *полноты* отчетной информации зафиксировано в отечественном законодательстве в отношении полноты отражения фактов хозяйственной деятельности организаций, а также в отношении учётной политики [150]. Обеспечение полноты отчётной информации с точки зрения её существенности предполагает, чтобы финансовая отчётность и пояснительные записки к ней отражали всю информацию, уместную для понимания пользователями отчётности. Однако для того, чтобы пользователи могли правильно понимать назначение представляемой им информации, суть используемых процедур учёта и оценки имущества и обязательств, доходов и расходов, в пояснительной записке целесообразно, на наш взгляд, приводить Положение об учётной политике организации [168, с.26] В Республике Беларусь информация, подлежащая раскрытию в пояснительной записке относительно учётной политики, касается только случаев её изменения [84].

Необходимость соблюдения *сопоставимости* отчетных данных лежит в основе сравнительного анализа и является его необходимой предпосылкой. Пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовые отчеты предприятия за различные периоды времени, чтобы определять тенденции в его финансовом положении и результатах деятельности. В Республике Беларусь обеспечение сопоставимости достигается посредством применения нормативных актов [84; 150].

Указанные несоответствия отечественных нормативных актов требованиям МСФО приводят к снижению полезности информации, представляемой в бухгалтерской отчётности, для ее пользователей.

Обобщение опыта развитых стран с рыночной экономикой, а также стран СНГ в контексте международных стандартов учёта и отчётности позволяет определить ряд проблем, возникающих при формировании информационной базы в системе бухгалтер-

Счет 90 «Реализация»	
Дт	Кт
	52 927
4 436	
41 643	
<b>Дебетовый оборот: 46079</b>	<b>Кредитовый оборот: 52 927</b>
<b>Прибыль от реализации: 6 848</b>	

Счет 91 «Операционные доходы и расходы»	
Дт	Кт
	228
27	
303	
<b>Дебетовый оборот: 330</b>	<b>Кредитовый оборот: 228</b>
	<b>Убыток : 102</b>

Счет 92 «Внереализационные доходы и расходы»	
Дт	Кт
	3 612
2	
264	
<b>Дебетовый оборот: 266</b>	<b>Кредитовый оборот: 3 612</b>
<b>Прибыль : 3 346</b>	

Счет 99 «Прибыли и убытки»	
Дт	Кт
	6 848
	3 346
102	
359	
<b>Дебетовый оборот : 461</b>	<b>Кредитовый оборот: 10194</b>
<b>Прибыль: 9733</b>	

Рисунок 8.1 – Отражение на счетах процесса формирования финансового результата в соответствии с действующим законодательством

Примечание – Собственная разработка по данным исследуемого хозяйства

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

1	2	3	4	5	6	7	8
Фонд накопления использованный	2 903	84 «Нераспределенная прибыль» субсчет «Фонд накопления образованный»	83 «Добавочный фонд» субсчет «Фонд накопления использованный»	Накопленные прибыли	6194	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Финансирование инвестиций во внеоборотные активы»	85 «Накопленная прибыль»
Использование фонда потребления	2 088	84 «Нераспределенная прибыль» субсчет «Фонд потребления образованный»	50,51,70,76	-	-	-	-

Примечание – Бухгалтерские записи составлены по данным исследуемого хозяйства

ского учёта для построения отчётности (таблица 1.1.5).

Таблица 1.1.5 – Отличия в принципах учёта и составления отчётности различных стран

Отличительный признак	Содержание	Страна
1	2	3
<b>Назначение финансовой отчётности</b>	Обеспечение информацией собственников (акционеров)	США, Великобритания
	Защита кредиторов, конфиденциальность информации	Германия, Япония
	Удовлетворение интересов государства (налоговых органов, ведомств и т.п.)	Республика Беларусь, Россия, Украина, Казахстан, Молдова
<b>Частота составления и представления финансовой отчётности</b>	Ежеквартально	США, Канада, Мексика, Израиль, Республика Беларусь
	1 раз в полгода	Великобритания, Франция, Нидерланды, Германия, Япония, Молдова
	1 раз в год	Россия, Украина, Казахстан
<b>Раскрытие информации в финансовой отчётности</b>	Высокая прозрачность, детализация	МСФО, США, Канада, Великобритания, Австралия, Польша, Чехия
	Низкая прозрачность, агрегирование классов активов и пассивов	Франция, Япония, Германия, Швейцария, Республика Беларусь, Россия, Эстония, Казахстан, Молдова, Украина
<b>Учёт воздействия инфляции</b>	Требуется	МСФО, Аргентина, Бразилия, Израиль, Мексика, Украина (для предприятий публичной отчётности), Казахстан
	Допускается (в примечаниях)	Великобритания, Австралия, Нидерланды, США
	Не требуется, не предусматривается	Канада, Индонезия, Япония, Германия, Корея, Республика Беларусь, Россия, Молдова

1	2	3
<i>Переоценка активов</i>	Разрешена	Австралия, Гонконг, Великобритания, Россия, Молдова
	Допускается (при определённых обстоятельствах)	МСФО, Франция, Италия, Швеция, Республика Беларусь, Украина, Казахстан
	Не разрешена (не допускается)	Канада, Германия, Япония, США
<i>Охват правилами учёта всех видов и сфер деятельности</i>	Полный	США
	Частичный	Канада, Германия, Нидерланды, страны СНГ
<i>Количество отчётов</i>	Баланс, Отчёт о прибылях и убытках (доходах и расходах)	Бельгия, Франция, Италия, Германия, Польша
	Баланс, Отчёт о прибылях и убытках (доходах и расходах) и дополнительные формы	МСФО, США, Великобритания, Канада, Республика Беларусь, Россия, Украина, Казахстан, Молдова

Примечание – Обзор литературных и нормативно-правовых источников

Во-первых, имеются исторически обусловленные различия в целях представления отчётности и её назначении. Недостатком отчётности Республики Беларусь является её ориентированность прежде всего на государственные органы, поэтому структура финансовых отчётов жёстко регламентирована, а система бухгалтерского учёта, как правило, совпадает с системой налогового учёта.

Во-вторых, различия касаются и периодичности представления отчётности. Требование ежеквартального представления финансовой (бухгалтерской) отчётности в Республике Беларусь, на наш взгляд, не вполне адекватно специфике деятельности сельскохозяйственных организаций, поскольку оценка сельскохозяйственной продукции в течение года производится по планово-прогнозной стоимости, что не позволяет получить достоверной информации о финансовых результатах сельскохозяйст-

1	2	3	4	5	6	7	8
-	-	-	-	Использование (потребление) прибыли		84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Прибыль к распределению»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Использование (потребление) прибыли»
Фонд накопления образованный	6 194	84 «Нераспределенная прибыль»	84 «Нераспределенная прибыль» субсчет «Фонд накопления образованный»	Использование (потребление) прибыли: на финансирование инвестиций во внеоборотные активы	6194	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Использование (потребление) прибыли»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Финансирование инвестиций во внеоборотные активы»
Фонд потребления образованный	3 733	84 «Нераспределенная прибыль»	84 «Нераспределенная прибыль» субсчет «Фонд потребления образованный»	на прочие нужды	2088	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Использование (потребление) прибыли»	50,51,70,76

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

1	2	3	4	5	6	7	8
-	-	-	-	Отражена прибыль к распределению	10286	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Прибыль (убыток) до выплаты налогов и финансовых санкций (брутто)»	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Чистая прибыль»
Налоги, сборы и платежи из прибыли	359	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Платежи по налогам и сборам из прибыли»	68	Налоги, сборы и платежи из прибыли	359	68	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Платежи по налогам и сборам из прибыли»
<b>Чистая прибыль (убыток)</b>	9 733	99 «Прибыли и убытки»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	Чистая прибыль	9927	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Чистая прибыль (убыток) (нетто)»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Прибыль к распределению»
Пополнение чистой прибыли	194	86	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	-	-	-	-

венных организаций.

В-третьих, финансовая (бухгалтерская) отчетность Республики Беларусь, отличается наличием агрегированных статей, низким уровнем раскрытия информации, что не позволяет получить полного представления об имущественном и финансовом положении организации и правильно оценить её финансовую устойчивость.

В-четвёртых, имеются отличия в учётной практике отражения фактов хозяйственной деятельности. Это, в первую очередь, связано с частичным охватом национальными стандартами учёта Республики Беларусь хозяйственных процессов. Допустимые методы оценки активов и пассивов в национальной учётной практике не всегда соответствуют принятым международным стандартам, что также искажает учётные и отчетные данные, снижает их информативность, приводит к двоякому толкованию одних и тех же показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций Республики Беларусь.

В-пятых, различается состав финансовых отчетов, подлежащих обязательному представлению организациями (таблица 1.1.6).

Таблица 1.1.6 – Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Учётная система (страна)	Документ	Состав отчетности
1	2	3
<b>МСФО</b>	IAS 1 «Основы представления финансовой отчетности»	1. Бухгалтерский баланс; 2. Отчёт о прибылях и убытках; 3. Отчёт о движении денежных средств; 4. Отчёт об изменениях капитала; 5. Пояснения к отчетности; 6. Заключение аудитора
<b>Республика Беларусь</b>	Постановление МФ РБ № 19 от 14.02.2008 «Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности»	1. Бухгалтерский баланс; 2. Отчёт о прибылях и убытках; 3. Отчёт об изменениях капитала; 4. Отчёт о движении денежных средств; 5. Приложение к балансу; 6. Отчёт о целевом использовании полученных средств

Продолжение таблицы 1.1.6

<b>Россия</b>	Приказ МФ России № 115н от 18.09.2006 «Указания об объёме форм бухгалтерской отчётности»; ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации»	1.Бухгалтерский баланс; 2. Отчёт о прибылях и убытках; 3. Отчёт об изменении капитала; 4.Отчёт о движении денежных средств; 5. Приложение к балансу; 6. Пояснительная записка; 7. Заключение аудитора, подтверждающее достоверность отчётности
<b>Республика Молдова</b>	Приказ МФ РМ № 174 от 25.12.97 «Концептуальные основы подготовки и представления финансовых отчётов»; НСБУ 5 «Представление финансовых отчётов»	1.Бухгалтерский баланс; 2. Отчёт о финансовых результатах; 3.Отчёт о движении денежных средств; 4. Отчёт о движении собственного капитала; 5. Приложение к балансу; 6. Разъяснительные материалы
<b>Украина</b>	Положение МФ Украины № 87 от 31.03.99 П(С)БУ № 1 «Общие требования к финансовой отчётности», Постановление Кабинета Министров Украины № 419 от 28.02.2000 «Порядок представления финансовой отчётности»	1.Бухгалтерский баланс; 2. Отчёт о финансовых результатах; 3.Отчёт о движении денежных средств; 4. Отчёт о собственном капитале; 5. Приложения к балансу
<b>Казахстан</b>	Национальный стандарт Республики Казахстан от 21.06.2007 N 218 "Национальный стандарт финансовой отчетности N 1". Приказ МФ КР «Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций)»	1.Бухгалтерский баланс; 2. Отчет о прибылях и убытках; 3.Отчёт о движении денежных средств; 4. Отчёт об изменениях в капитале

Примечание – Обзор литературных и нормативно-правовых источников

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

1	2	3	4	5	6	7	8
Прибыль от вне-реализационных доходов и расходов	3 346	92«Внереализационные доходы и расходы» субсчет «Сальдо внереализационных доходов и расходов»	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыли и убытки от вне-реализационной деятельности»	Прибыль от иных видов деятельности	3741	92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» суб-счет «Сальдо доходов и расходов от иных видов деятельности»	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Прибыли и убытки от иных видов деятельности»
-	-	-	-	Отражена общая сумма прибыли (убытка) до выплаты налогов и финансовых санкций	10589	99 «Общий финансовый результат» субсчета «Прибыли и убытки от реализации», «Прибыли и убытки от иных видов деятельности»	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Прибыль (убыток) до выплаты налогов и финансовых санкций (брутто)»
-	-	-	-	Отражена прибыль к распределению	303	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Прибыль (убыток) до выплаты налогов и финансовых санкций (брутто)»	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Прибыли и убытки от прочей операционной деятельности»

Таким образом, на основании обозначенных различий и несо-

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

Таблица 8.4 – Отражение в бухгалтерском учете общего финансового результата и его распределения

Содержание хозяйственной операции	Сумма, млн. руб.	Корреспонденция счетов (типовая)		Содержание хозяйственной операции	Сумма, млн. руб.	Корреспонденция счетов (предлагаемая)	
		Дт	Кт			Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8
Прибыль и от реализации товаров, продукции, работ, услуг	6 848	90 «Реализация» субсчет «Прибыль от реализации»	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыли и убытки по видам деятельности»	Прибыль от реализации	6848	90 «Реализация» субсчет «Сальдо доходов и расходов от реализации»	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Прибыли и убытки от реализации»
Убыток от операционных доходов и расходов	102	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыли и убытки от операционной деятельности»	91 «Операционные доходы и расходы» субсчет «Сальдо операционных доходов и расходов»	Убыток от прочей операционной деятельности	303	99 «Общий финансовый результат» субсчет «Прибыли и убытки от прочей операционной деятельности»	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчет «Сальдо доходов и расходов от операционной деятельности»

ответствий белорусской учётной практики и международных стандартов учёта и отчётности в отношении качества информации, представляемой в финансовых отчётах, можно определить **основные направления повышения качества финансовой отчётности Республики Беларусь.**

Во-первых, следует законодательно закрепить определение и содержание качественных характеристик отчётности. При этом нужно учитывать действующие положения национальных правил аудиторской деятельности (в частности, в отношении принципа существенности, достоверности), а также других положений МСФО. Определения качественных характеристик отчётности надо отразить в Законе «О бухгалтерском учёте и отчётности», дополнив его статьёй «Принципы составления и качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчётности» (приложение 1).

Во-вторых, в нормативных актах Республики Беларусь требуется конкретизировать понятие существенности информации, обозначить подходы к определению уровня существенности, а также установить обязательное требование к обособленному раскрытию существенной информации в бухгалтерской отчётности организаций. Это позволит повысить значимость отчётной информации.

В-третьих, в Пояснительную записку к годовой бухгалтерской (финансовой) отчётности целесообразно включить Положение об учётной политике организации, что повысит полноту раскрытия представленной в отчётности информации.

В-четвёртых, аудиторскому заключению о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности придать статус обязательного приложения к ней. Это возможно при внесении изменений не только в Закон «О бухгалтерском учёте и отчётности» и Инструкцию № 19, но и другие нормативные акты, регулирующие порядок проведения обязательного аудита. В этой связи необходимо снять ограничения по проведению обязательного аудита, например, в сельскохозяйственных организациях, а также ограничение для прочих субъектов хозяйствования, объём выручки которых за отчётный период не превысил 600 тыс. евро [157]. Это позволит повысить надёжность и гарантированность достоверной информации, представленной в финансовых отчё-

тах организаций Республики Беларусь.

Важнейшим направлением повышения качества учётной и отчётной информации предприятий Республики Беларусь должно стать легитимное обоснование и закрепление принципов представления бухгалтерской (финансовой) отчётности на уровне Закона «О бухгалтерском учете и отчётности».

В результате последовательного применения качественных характеристик информации и при условии соответствия бухгалтерским стандартам обеспечивается достоверное и объективное представление отчетности.

## 1.2 Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь в условиях либерализация экономических условий хозяйствования

Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности любой страны – это трудоемкий, длительный и сложный процесс, который должен иметь системный характер. Инициатива реформирования должна быть закреплена законодательно, а ее реализация должна находиться под контролем соответствующих государственных и общественных организаций.

Как было отмечено выше, основным документом, в котором было признана необходимость сближения отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами, определившим направления реформы финансовой отчетности в Белоруссии, была государственная программа перехода на МСФО, принятая постановлением Совета министров Белоруссии в 1998 году.

Следует отметить, что влияние на развитие процесса такого реформирования имела также работа по унификации отечественного бухучета и отчетности с нормами, принятыми в государствах бывшего СССР. Наличие одинаковых экономических проблем на территории постсоветского пространства стимулировало правительства стран СНГ к тому, чтобы искать общие подходы в формировании системы бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности. Это во многом обусловило

## ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
прочие внереализационные расходы	191	92«Внереализационные доходы и расходы» субсчет «Внереализационные расходы»	60,62,76, 10, 41, 43, 20, 73, 94	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчета «Прочие операционные расходы», «Чрезвычайные расходы»	60,62,76, 10, 41, 43, 20, 73, 94
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от внереализационных доходов и расходов	3 346	92«Внереализационные доходы и расходы» субсчет «Сальдо внереализационных доходов и расходов»	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыли и убытки от внереализационной деятельности»	-	-

Примечание – Бухгалтерские записи составлены по данным исследуемого хозяйства

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

A	1	2	3	4	5
Налоги и сборы, включаемые во внереализационные доходы	2	92 «Вне-реализационные доходы и расходы» субсчета «НДС», «Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов»	68	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчета «НДС», «Акцизы», «Прочие налоги и сборы из операционных доходов»	68
Внереализационные расходы:					
курсовые и суммовые разницы	66	92 «Вне-реализационные доходы и расходы» субсчет «Вне-реализационные расходы»	98	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчет «Прочие операционные расходы»	98
безвозмездно переданные активы (включая денежные средства)	7	92 «Вне-реализационные доходы и расходы» субсчет «Вне-реализационные расходы»	01, 10	92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» субсчет «Расходы от инвестиционной деятельности»	01, 10

сходство процесса экономических реформ, а также направлений реформирования существующих систем финансовой отчетности.

В целях согласования усилий по реформированию систем финансовой отчетности был создан Координационный совет по методологии бухгалтерского учета, который объединил представителей Армении, Азербайджана, Белоруссии, Грузии, Казахстана, Кыргызстана, Молдовы, России, Таджикистана, Украины и Узбекистана. Представители России и иностранные эксперты также принимают участие в работе Совета. В октябре 2001 года Советом принят проект Основных принципов и положений, согласно которому страны-участницы договорились об основных принципах составления бухгалтерской отчетности организаций.

Нужно сказать, что начавшаяся реформа системы бухгалтерского учета проходит во многих странах бывшего СССР, но процесс реформирования находится на разных этапах и имеет свои национальные особенности (приложение 2).

Особенностью реформы финансовой отчетности в Белоруссии является опережение банковским сектором предприятий реального сектора экономики в процессе перехода на международные стандарты. Начало реформ в области бухгалтерского учета в банковском секторе было положено в 1994 г., когда была проведена фундаментальная работа по переходу банковской системы на международные принципы учета и получению финансовой отчетности в соответствии с МСФО. С 1996 г. белорусские банки перешли на новые Планы счетов бухгалтерского учета, соответствие которых международным стандартам было подтверждено аудиторской компанией "Куперс энд Лайбрант". Национальный банк Республики Беларусь в соответствии с Банковским кодексом, Основными направлениями денежно-кредитной политики на 2002 год и Концепцией развития банковской системы на 2001-2010 годы принял решение о разработке на основе международных стандартов национальных стандартов финансовой отчетности.

Для обеспечения аналогичных преобразований в экономике государства в целом назрела необходимость системных преобразований в сфере бухгалтерского учета и отчетности организаций реального сектора.

В этой связи наряду с внесением необходимых изменений в Закон о бухгалтерском учете и отчетности ключевой проблемой является подготовка необходимой законодательной базы в развитие частных методик учета и отражения в отчетности основных элементов отчетности. Это может быть достигнуто принятием соответствующих национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, позволяющих применять международные стандарты в полном объеме. При этом они должны быть согласованы с особенностями действующих отечественных нормативных актов, учитывать особенности национального учетного менталитета, а по содержанию являться полными, ясными и непротиворечивыми.

Процесс реформирования в данном направлении активизировался в 2009-2010 гг. и достиг пика в 2011 году. Такая активизация реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь связана с объективными процессами, происходящими в экономике страны.

В первую очередь, здесь нужно отметить принятый План первоочередных мероприятий по либерализации условий осуществления экономической деятельности, утвержденный Премьер-министром Республики Беларусь 01.12.2008 № 39/204, — это основной документ, которым руководствовались органы государственного управления в процессе принятия решений, призванных создать благоприятные условия для предпринимательской деятельности. В рамках данного нормативного акта, а также в целях создания в Республике Беларусь системы бухгалтерского учета и отчетности 23 декабря 2009 г. № 30/224-1823 Совмином был утвержден План мероприятий по сближению национальных правовых актов с МСФО.

В 2011 г. главным документом, на концептуальном уровне изложившим основные направления дальнейшей либерализации условий осуществления хозяйственной деятельности, стала Директива Президента РБ от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» (далее - Директива № 4) [162]. Этим нормативным актом определена необходимость завершения гармонизации налоговой системы Республики Беларусь с действующими в европейских странах; придания налоговому законо-

<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
пополнение прибыли	194	-	-	86	92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» субсчет «Доходы от финансовой деятельности»
прочие внереализационные доходы	64	10,11, 41, 43, 51, 60,76, 62	92«Внереализационные доходы и расходы» субсчет «Внереализационные доходы»	10,11, 41, 43, 51, 60,76, 62	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчета «Прочие операционные доходы», «Чрезвычайные доходы»
Налоги и сборы, включаемые во внереализационные доходы	2	92 «Внереализационные доходы и расходы» субсчета «НДС», «Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов»	68	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчета «НДС», «Акцизы», «Прочие налоги и сборы из операционных доходов»	68

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от операционных доходов и расходов	102	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыли и убытки от операционной деятельности»	91 «Операционные доходы и расходы» субсчет «Сальдо операционных доходов и расходов»	-	-
-----------------------------------------------------	-----	-------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------	---	---

Примечание – Бухгалтерские записи составлены по данным исследуемого хозяйства

Таблица 8.3 – Отражение в бухгалтерском учете внереализационных доходов и расходов

Содержание хозяйственной операции	Сумма, млн. руб.	Корреспонденция счетов (типовая)		Корреспонденция счетов (предлагаемая)	
		Дт	Кт	Дт	Кт
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Внереализационные доходы:					
курсовые и суммовые разницы	4	52,98	92«Внереализационные доходы и расходы» субсчет «Внереализационные доходы»	52,98	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчет «Прочие операционные доходы»
безвозмездно полученные активы (включая денежные средства и суммы государственной помощи)	3 544	98, 86	92«Внереализационные доходы и расходы» субсчет «Внереализационные доходы»	98, 86	92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» субсчет «Доходы от финансовой деятельности»

дательству характера, стимулирующего добросовестное исполнение налоговых обязательств и деловую инициативу; расширения применения в Республике Беларусь международных стандартов в бухгалтерском учете, радикальное сокращение финансовой отчетности.

Таким образом, реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности на современном этапе подчинено государственной политике повышения деловой активности субъектов хозяйствования, одним из направлений которых является сближение отчетности Республики Беларусь с МСФО.

В первую очередь реформа затронула организацию первичного учета, что позволило реализовать принцип приоритета содержания учетной информации над формой ее представления.

Так, Директивой № 4 (пункт 4.6) предписано обеспечить существенное сокращение перечня обязательных для применения первичных учетных документов и количества реквизитов в них. В целях реализации данного положения Директивы 15 марта 2011 г. подписан Указ № 114 «О некоторых вопросах применения первичных учетных документов».

Указом № 114 предусмотрено значительное сокращение обязательных к применению первичных учетных документов, уменьшение количества обязательных сведений, указываемых в них, и неприменение административной ответственности за отсутствие и (или) указание в этих документах недостоверных сведений, которые не являются обязательными.

Кроме того принятие Указа № 114 способствует упрощению ведения бухгалтерского учета и повышению возможностей его автоматизации, поскольку изменен перечень обязательных сведений, которые должны содержать первичные учетные документы (таблица 1.2.1).

При этом для субъектов хозяйствования определена возможность наполнения первичных учетных документов иными сведениями, не являющиеся обязательными.

Сейчас в Республике Беларусь утверждено всего 8 обязательных к применению форм первичных документов в соответствии с Перечнем первичных учетных документов, утвержденным постановлением Совмина от 24.03.2011 № 360 (таблица 1.2.2).

В целях сближения отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности внесены существенные изменения в законодательство, в частности по вопросам переоценки основных средств, не завершаемых строительством объектов и неустановленного оборудования; начисления амортизации; нормирования расходов и др., которые будут рассмотрены в следующих разделах работы.

Таблица 1.2.1 – Изменение обязательных сведений, отражаемых в первичных документах

Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 № 3321-ХП (с изм.и доп.) «О бухгалтерском учете и отчетности»	Указ от 15.03.2011 № 114 «О некоторых вопросах применения первичных учетных документов»
наименование, номер документа, дату и место его составления; содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях; должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи.	наименование документа, дату его составления; наименование организации, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя; содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку в натуральных и стоимостных показателях (или в стоимостных показателях); должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи.

Примечание – Обзор нормативно-правовых источников

Помимо уже вступивших в силу нормативных положений следует обратить внимание и на грядущие существенные нова-

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

А	1	2	3	4	5
Налоги и сборы, включаемые в операционные доходы	27	91 «Операционные доходы и расходы» субсчета «НДС», «Прочие налоги и сборы из операционных доходов»	68	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчета «НДС», «Акцизы», «Прочие налоги и сборы из операционных доходов», 92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» субсчета «НДС»	68
Операционные расходы: от сдачи активов в аренду, лизинг, временное пользование	70	91 «Операционные доходы и расходы» субсчета «Операционные расходы»	02	92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» субсчета «Расходы от инвестиционной деятельности»	02
от выбытия основных средств и нематериальных активов	3	91 «Операционные доходы и расходы» субсчета «Операционные расходы»	01, 10, 70, 68, 69, 76, 23	92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» субсчета «Расходы от инвестиционной деятельности»	01, 10, 70, 68, 69, 76, 23
прочие операционные расходы	230	91 «Операционные доходы и расходы» субсчета «Операционные расходы»	20, 23, 29, 66, 67	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности» субсчета «Прочие операционные расходы»	20, 23, 29, 66, 67

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 8

Таблица 8.2 – Отражение в бухгалтерском учете операционных доходов и расходов

Содержание хозяйственной операции	Сумма, млн. руб.	Корреспонденция счетов (типовая)		Корреспонденция счетов (предлагаемая)	
		Дт	Кт	Дт	Кт
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Операционные доходы: от сдачи активов в аренду, лизинг, временное пользование	66	76	91 «Операционные доходы и расходы» субсчет «Операционные доходы»	76	92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» субсчет «Доходы от инвестиционной деятельности»
от выбытия основных средств и нематериальных активов	17	76,62,10 и др.	91 «Операционные доходы и расходы» субсчет «Операционные доходы»	76,62,10 и др.	92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности» субсчет «Доходы от инвестиционной деятельности»
прочие операционные доходы	145	50,51,55,57	91 «Операционные доходы и расходы» субсчет «Операционные доходы»	50,51,55,57	91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности»

ции в системе бухгалтерского учета, в том числе в связи с подготовкой новой редакции закона о бухучете и отчетности, которая находится в стадии завершения в Министерстве финансов.

В подготовленной новой редакции закона нашли отражение 32 из 37 международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Окончательная редакция проекта закона должна быть представлена во втором квартале 2011 года согласно Постановлению Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь 28.02.2011 № 251/6, которым утверждены Мероприятия по реализации положений Директивы Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» [141].

Таблица 1.2.2 – Перечень обязательных первичных документов

Наименование первичного учетного документа	Государственный орган, утверждающий формы первичных учетных документов
Товарно-транспортная накладная Товарная накладная Приходный кассовый ордер Расходный кассовый ордер Акт о приеме-передаче основных средств Акт о приеме-передаче нематериальных активов	Министерство финансов Республики Беларусь
Акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ Акт на передачу не завершенного строительством объекта	Министерство архитектуры и строительства Республики Беларусь

Примечание – Источник информации: постановление Совмина от 24.03.2011 № 360 «Об утверждении перечня первичных учетных документов» [161]

При этом законодательное закрепление применения МСФО

предусмотрено двумя способами:

1. обязательное применение МСФО общественно значимыми организациями, к которым отнесены Национальный банк, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг, открытые акционерные общества, ценные бумаги которых допущены к обращению через организаторов торговли ценными бумагами;

2. использование МСФО в качестве основы для разработки нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности.

Преобразование системы нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности на основе МСФО предусматривается посредством введения в иерархию нормативных правовых актов положений (стандартов) по бухучету и отчетности с закреплением в них принципов формирования и общих требований к раскрытию информации бухгалтерской отчетности.

В проекте Закона установлены основополагающие в МСФО принципы и качественные характеристики отчетности. Особое внимание уделено видам учетных оценок и порядку пересчета на основе МСФО активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте.

Приведенный в проекте Закона состав отчетности полностью соответствует МСФО (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении собственного капитала, отчет о движении денежных средств, примечания к бухгалтерской отчетности). Для субъектов малого предпринимательства предусмотрен сокращенный ее состав (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, примечания к бухгалтерской отчетности).

Применение МСФО требует наличия высококвалифицированных бухгалтеров. От их профессионального уровня зависит степень доверия пользователей к бухгалтерской отчетности. Поэтому в проекте Закона расширены полномочия главных бухгалтеров и повышены требования к ним. Предусмотрена национальная сертификация специалистов, претендующих на должность главного бухгалтера общественно значимой организации [197].

Также нужно остановиться на Проекте постановления Мини-

## ПРИЛОЖЕНИЕ 8

### ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Таблица 8.1 – Отражение в бухгалтерском учете операций по реализации сельскохозяйственной продукции

Содержание хозяйственной операции	Сумма, млн.руб.	Корреспонденция счетов (типовая)		Корреспонденция счетов (предлагаемая)	
		Дт	Кт	Дт	Кт
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг	52 927	50, 62, 70, 79, 84, 86	90 «Реализация» субсчет «Выручка от реализации»	50, 62, 70, 79, 84, 86	90 «Реализация» субсчет «Выручка от реализации»
Налоги и сборы, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг	4 436	90 «Реализация» субсчета «НДС», «Акцизы», «Прочие налоги и сборы из выручки»	68	90 «Реализация» субсчета «НДС», «Акцизы», «Прочие налоги и сборы из операционных доходов»	68
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	41 643	90 «Реализация» субсчет «Себестоимость реализации»	43, 41, 11, 23, 20	90 «Реализация» субсчет «Себестоимость реализации»	43, 41, 11, 23, 20
Управленческие расходы	-	-	-	-	-
Расходы на реализацию	-	-	-	-	-
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от реализации товаров, продукции, работ, услуг	6 848	90 «Реализация» субсчет «Прибыль от реализации»	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыли и убытки по видам деятельности»	90 «Реализация» субсчет «Сальдо доходов и расходов от реализации»	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Прибыли и убытки от реализации»

Примечание – Бухгалтерские записи составлены по данным исследуемого хозяйства

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

<i>А</i>	<i>Б</i>
<b>субсчет «Пополнение оборотных средств»</b>	
Обособление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения расширенного воспроизводства оборотных фондов	85
<b>субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»</b>	
Отражение суммы непокрытого убытка	84

Примечание – Собственная разработка

Таблица 7.6 – Бухгалтерские записи по отражению накопленной прибыли

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующий счет
<i>А</i>	<i>Б</i>
<b>По кредиту счета 85 «Накопленная прибыль»</b>	
Обособление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения расширенного воспроизводства основных фондов	84
Обособление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения жилищного строительства (целевые программы)	84
Обособление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения расширенного воспроизводства оборотных фондов	84
Доведение величины уставного фонда до величины чистых активов	80
<b>По дебету счета 85 «Накопленная прибыль»</b>	
Увеличение уставного фонда за счет накопленной прибыли организации	80

Примечание – Собственная разработка

стерства финансов Республики Беларусь "Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов" [187]. В предлагаемом плане счетов и инструкции по его применению используется терминология, приближенная к МСФО. Например, термин «Внеоборотные активы» заменен на «Долгосрочные активы»; введены такие понятия как «Отложенные налоговые обязательства» и «Отложенные налоговые активы», «Долгосрочные финансовые вложения». Счета «Реализация», «Операционные доходы и расходы», «Внереализационные доходы и расходы» объединены в два счета – «Доходы и расходы по текущей деятельности» и «Прочие доходы и расходы». Внесены изменения в кодификацию некоторых счетов, например счета «Целевое финансирование» и т.д. Обоснованность таких новаций в отечественном законодательстве будет обсуждаться в последующих разделах работы.

При реализации запланированных мероприятий можно говорить, что к 2012 году будет проведено окончательное реформирование национальной системы бухгалтерского учета в направлении повышения самостоятельности субъектов хозяйствования и приближения к МСФО, что должно способствовать улучшению инвестиционного климата и повышению деловой активности субъектов предпринимательской деятельности Республики Беларусь.

### Выводы

Анализ нормативно-правовых документов, рекомендаций международных стандартов, определяющих порядок формирования бухгалтерской отчетности, показал её недостаточную полезность и несоответствие международным принципам её составления и представления, что указывает на необходимость системного реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь.

## ГЛАВА 2. УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

### 2.1 Внеоборотные активы

Наиболее информативной формой отчётности является бухгалтерский баланс. Балансовые показатели позволяют составить достаточно полное представление об имущественном и финансовом положении субъектов хозяйствования, они используются для расчёта большинства аналитических коэффициентов [107, с. 368].

Актив баланса показывает экономические ресурсы предприятия, которые должны принести прибыль в результате хозяйственной деятельности; пассив – отражает право собственности на эти экономические ресурсы и состоит из капитала и обязательств, которые предприятие имеет перед кредиторами [14]. Трактовка элементов актива баланса в отечественных нормативных актах в целом совпадает с трактовкой в МСФО, что представлено в таблице 2.1.1. Ключевым отличием в определении активов является их связь с экономической выгодой.

Таблица 2.1.1 – Характеристика **активов** как элементов бухгалтерского баланса

Критерий	<i>Основы составления и представления финансовой отчетности, IAS 1 «Представление финансовой отчетности»</i>	<i>Закон от 18.10.1994 № «О бухгалтерском учете и отчетности»</i>
1	2	3
<b>Определение</b>	Средства или ресурсы, контролируемые предприятием и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод. Активы отражаются в балансе при условии, если существует вероятность будущих экономических выгод и стоимость активов может быть надёжно измерена. При определении актива право собственности на него не является основным.	Имущество, в том числе имущественные права, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, учитываемые организацией в результате хозяйственных операций

## ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

Таблица 7.5 – Бухгалтерские записи по отражению распределения прибыли

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующий счет
<i>А</i>	<i>Б</i>
<b>По кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»</b>	
<b>субсчет «Прибыль к распределению»</b>	
Списание суммы прибыли после выплаты налогов и финансовых санкций	99
Списание убытка отчетного года за счет взносов учредителей, резервного фонда	75, 82
<b>субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»</b>	
Отражение суммы нераспределенной прибыли	84
<b>По дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»</b>	
<b>субсчет «Прибыль к распределению»</b>	
Списание суммы убытка после выплаты налогов и финансовых санкций	99
<b>субсчет «Использование (потребление) прибыли»</b>	
Использование фонда потребления в соответствии со сметой его расходования	50, 70, 51, 76
Начисление доходов работникам по итогам года (в соответствии с решением собрания акционеров)	70
Начисление доходов (дивидендов) учредителям	75
Начисление части прибыли для передачи в собственность трудового коллектива	75
Направление прибыли для передачи в собственность трудового коллектива (в виде вклада в уставный фонд)	75
<b>субсчет «Финансирование инвестиций во внеоборотные активы организации»</b>	
Обособление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения расширенного воспроизводства основных фондов	85
<b>субсчет «Жилищное строительство»</b>	
Обособление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения жилищного строительства (целевые программы)	85

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

<i>А</i>	<i>Б</i>
Начисление налогов и сборов из прибыли	68
<b>субсчет «Финансовые санкции по налогам и сборам»</b>	
Начисление сумм причитающихся налогов и неналоговых санкций и пени	68, 69
<b>субсчет «Прочие изъятия из прибыли»</b>	
Отражение прочих изъятий из прибыли в соответствии с законодательством	
<b>субсчет «Чистая прибыль (убыток) (нетто)»</b>	
Отражение суммы прибыли после выплаты налогов и финансовых санкций	84

Примечание – Собственная разработка

Продолжение таблицы 2.1.1

1	2	3
<i>Оценка активов</i>	<p><b>Фактическая стоимость приобретения или первоначальная стоимость</b> (historical cost): стоимость их приобретения. Первоначальная стоимость выражается в фактических ценах в момент совершения сделки.</p> <p><b>Текущая или восстановительная стоимость</b> (current cost): средства, которые необходимо заплатить, если бы они приобретаются в настоящий момент.</p> <p><b>Возможная стоимость продажи или реализационная или ликвидационная стоимость</b> (realizable or settlement value): сумма денежных средств, которые можно получить в результате их продажи.</p>	<p>Оценка активов, приобретенных за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на их покупку; активов, полученных безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату их оприходования; активов, изготовленных в самой организации, - по стоимости их изготовления.</p> <p>В состав <b>фактически произведенных затрат на покупку</b> активов включаются стоимость самого объекта активов, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку активов, в том числе осуществляемые другими организациями.</p>
	<p><b>Дисконтированная или приведенная стоимость</b> (present value): дисконтированная стоимость будущих чистых притоков денежных средств в условиях</p>	
	<p>нормального функционирования предприятия.</p> <p>Также могут использоваться ещё два варианта оценки. Это <b>рыночная стоимость</b> (market value), т.е. сумма, которая может быть получена в результате продажи активов на рынке и <b>справедливая или «честная» стоимость</b> (fair value), т.е. величина, по которой активы могут быть обменены между осведомлёнными и желающими это сделать сторонами в ближайшем будущем.</p>	<p>Формирование <b>рыночной стоимости</b> производится на основе цены на данный или аналогичный вид активов, действующей на дату оприходования активов, полученных безвозмездно. Данные о действующей на дату оприходования активов цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.</p> <p>В <b>стоимости изготовления</b> активов включаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления активов основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и иные затраты на их изготовление.</p>

Примечание – Обзор источников [164; 185; 150]

Существенные различия в подходах к отражению в учете и отчетности активов касаются системы методов оценки активов. Так, действующая в Республике Беларусь система не совпадает с требованиями международных стандартов. Международными стандартами предполагаются различные варианты оценки активов и обязательств предприятия, тогда как в отечественном учёте используются ограниченные способы их оценки. В частности, в законодательстве отсутствует определение дисконтированной стоимости, понятие справедливой стоимости, ликвидационной стоимости.

Кроме того, имеется ряд различий в структуре и раскрытии активов. В соответствии с МСФО ((IAS) 1) объекты, представляемые непосредственно в балансе, должны быть классифицированы как оборотные и внеоборотные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства за исключением случаев, когда структура баланса на основе ликвидности более уместна. МСФО (IAS) 1 использует термин «внеоборотные» для обозначения материальных, нематериальных активов, а также финансовых активов долгосрочного характера.

Рассмотрим важнейшие направления совершенствования порядка отражения в учете и отчетности отдельных видов внеоборотных активов, проведя анализ ключевых различий в учетной практике предприятий Республики Беларусь, других стран и МСФО.

Различия относительно учета и отражения в балансе **основных средств** затрагивают прежде всего условия их признания и принятия к бухгалтерскому учёту, их оценки, переоценки и учёта обесценения, амортизации, учёта затрат на ремонт (таблица 2.2.2). Во-первых, следует обратить внимание на различия в *структуре основных средств*. В Республике Беларусь в состав основных средств включены объекты социальной инфраструктуры, в т.ч. и в тех случаях, когда они не предназначены для извлечения дохода от их использования, что противоречит международным стандартам, поскольку важнейшим условием отражения активов в балансе является существование вероятности будущих экономических выгод от их использовании (IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IAS 16 «Основные средства»).

## ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

Таблица 7.4 – Бухгалтерские записи по отражению формирования общего финансового результата

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующий счет
<i>А</i>	<i>Б</i>
<b>По кредиту счета 99 «Общий финансовый результат»</b>	
<b>субсчет «Прибыли и убытки от реализации»</b>	
Списание прибыли от реализации на финансовые результаты	90
<b>субсчет «Прибыли и убытки от прочей операционной деятельности»</b>	
Списание прибыли от операционной деятельности на финансовые результаты	91
<b>субсчет «Прибыли и убытки от иных видов деятельности»</b>	
Списание прибыли от иных видов деятельности на финансовые результаты	92
<b>субсчет «Прибыль (убыток) до выплаты налогов и финансовых санкций (брутто)»</b>	
Отражение общей суммы прибыли	99
<b>субсчет «Чистая прибыль (убыток) (нетто)»</b>	
Отражение суммы убытка после выплаты налогов и финансовых санкций	84
<b>По дебету счета 99 «Общий финансовый результат»</b>	
<b>субсчет «Прибыли и убытки от реализации»</b>	
Списание убытка от реализации на финансовые результаты	90
<b>субсчет «Прибыли и убытки от прочей операционной деятельности»</b>	
Списание убытка от операционной деятельности на финансовые результаты	91
<b>субсчет «Прибыли и убытки от иных видов деятельности»</b>	
Списание убытка от иных видов деятельности на финансовые результаты	92
<b>субсчет «Прибыль (убыток) до выплаты налогов и финансовых санкций (брутто)»</b>	
Отражение общей суммы убытка	99
<b>субсчет «Платежи по налогам и сборам из прибыли»</b>	

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

<i>А</i>	<i>Б</i>
организации); расходов от участия организации в совместной деятельности по договору простого товарищества	
<b>субсчет «Расходы от финансовой деятельности»</b>	
Расходы, возникающие в связи с размещением собственных акций (облигаций, других долговых инструментов), изменением их стоимости (курсов)	76
<b>субсчет «Налог на добавленную стоимость»</b>	
Начисление налога на добавленную стоимость от иных доходов	68
<b>субсчет «Прочие налоги и сборы из доходов от иных видов деятельности»</b>	
Начисление других налогов от иных доходов в соответствии с законодательством	68
<b>субсчет «Сальдо доходов и расходов от иных видов деятельности»</b>	
Отражение превышения расходов над доходами по иным видам деятельности	91
Списание прибыли по иным видам деятельности на финансовые результаты	99

Примечание – Собственная разработка

Таблица 2.1.2 – Сравнительная характеристика учёта и отражения в отчётности **основных средств**

<i>Критерии</i>	<i>Республика Беларусь</i>	<i>МСФО</i>
<i>А</i>	<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Признание основных средств.</b>	<p>Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами основных средств. Постановление МФ РБ от 20.12.2001 N 127 (с изм.и доп.).</p> <p>Положение «О бухгалтерском учёте основных средств и нематериальных активов». Постановление МФ РБ от 12.12.01 № 118 (в ред. 26.12.2003 N 183).</p> <p>-имеют материально-вещественную форму</p> <p>- используются в течение срока службы свыше 12 месяцев</p> <p>- стоимость единицы на момент приобретения превышает величину, определённую МФ РБ.</p> <p>Изменения с 2010 года (в ред. постановлений Минфина от 26.02.2010 № 15, от 25.06.2010 № 77):</p> <p>- активы предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для использования во вспомогательных, обслуживающих производствах и хозяйствах, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;</p> <p>- активы предназначены для использования в течение срока продолжительностью свыше 12 месяцев;</p> <p>- активы способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;</p> <p>- активы не предполагаются на момент приобретения для последующей перепродажи.</p>	<p>IAS 16 «Основные средства» (принят 1.01.1995; новая редакция вступила в силу с 1.01.2005 г.)</p> <p>Объект основных средств должен признаваться в качестве актива, когда с большей долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с активами будущие экономические выгоды, а также когда стоимость актива данной компании может быть надёжно оценена</p> <p>Основные средства – это материальные активы, которые используются для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей и которые предполагается использовать в течение более, чем одного отчётного периода</p>
<b>Условия принятия к бухгалтерскому учёту</b>		

А	I	2
<b>Стоимостной критерий</b>	<p>Постановление МФ РБ «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств» от 23.03.2004 № 41. Лимит отнесения активов к предметам оборотных средств установлен в пределах 30 б.в. (кроме ковров и ковровых изделий, лимит по которым установлен в пределах 10 б.в.) С 2010 года (в ред. постановлений Минфина от 26.02.2010 № 15, от 25.06.2010 № 77) стоимостной критерий отменен</p>	<p>Никаких стоимостных ограничений не установлено</p>
<b>Переоценка основных средств</b>	<p>Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, незавершенных строительством объектов и неустановленного оборудования». Переоценка проводится, если индекс роста цен производителей промышленной продукции производственно-технического назначения за октябрь текущего года к месяцу, предшествующему дате последней переоценки, составил 103% и более. Инструкция о порядке переоценки основных средств, незавершенных строительством объектов и неустановленного оборудования. Прямое пересчета, пересчета валютной стоимости, индексный). При переоценке каждого объекта основных средств изменяются: первоначальная стоимость (называемая восстановительной), остаточная стоимость, сумма накопленной амортизации, амортизируемая стоимость Типовой план счетов и Инструкция по его применению. Постановление МФ РБ от 30.05.2003 № 89. Увеличение стоимости в результате переоценки относится на собственный капитал как прирост (доход) от переоценки. Указ Президента Республики Беларусь от 27.02.2009 № 116 «О некоторых вопросах переоценки основных средств, незавершенных строительством объектов и неуста-</p>	<p>Переоценка должна проводиться с необходимой регулярностью и таким образом, чтобы балансовая стоимость активов существенно не отличалась от «достоверной» стоимости на отчетную дату (справедливой стоимости). Как правило, справедливая стоимость определяется оценщиками. Увеличение стоимости в результате переоценки относится на собственный капитал как прирост (доход) от переоценки. При реализации переоцененных активов следует откорректировать сумму собственного капитала на сумму переоценки. Накопленная амортизация во время</p>

А	Б
Отражение разницы между номинальной стоимостью выкупленных акций (долей) и фактическими расходами на их выкуп	81
<b>субсчет «Сальдо доходов и расходов от иных видов деятельности»</b>	
Отражение превышения доходов над расходами по иным видам деятельности	92
Списание убытка по иным видам деятельности на финансовые результаты	99
<b>По дебету счета 92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности»</b>	
<b>субсчет «Расходы от инвестиционной деятельности»</b>	
Списание остаточной стоимости основных средств в результате реализации, ликвидации, списания	01
Выборка животных из основного стада без постановки на откорм	01
Списание остаточной стоимости выбывших нематериальных активов	04
Списание фактической себестоимости реализованного оборудования к установке	07
Списание стоимости реализованных вложений во внеоборотные активы	08
Списание остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов, переданных безвозмездно	01, 04
Начисление арендодателем амортизации по основным средствам, переданным в аренду	02
Списание остаточной стоимости выбывших доходных вложений в материальные ценности	03
Списание расходов на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации	20, 21, 23, 29
Создание резервов под обесценение ценных бумаг	59
Списание стоимости оборудования к установке, вложений во внеоборотные активы, прочих материальных ценностей, переданных безвозмездно	07, 08, 10, 11, 15, 16
Отражение безвозмездной передачи денежных средств, ценных бумаг	50, 51, 52, 58
Списание учетной стоимости реализованных (погашенных, выкупленных) ценных бумаг (когда продажа ценных бумаг не является основным видом деятельности); отражение расходов от участия в уставных фондах других организаций; расходов по ценным бумагам (когда это не является предметом деятельности)	58

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

Таблица 7.3 – Бухгалтерские записи по отражению доходов и расходов от иных видов деятельности

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующий счет
<i>А</i>	<i>Б</i>
<b>По кредиту счета 92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности»</b>	
<b>субсчет «Доходы от инвестиционной деятельности»</b>	
Поступление денежных средств от продажи (прочего выбытия) основных средств и финансовых вложений	50, 51, 52, 55, 57
Отражение выручки от реализации основных средств и финансовых вложений	62
Отражение поступления суммы арендной платы за сданные в аренду основные средства (когда аренда не является основным видом деятельности); доходов от предоставления за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации)	50, 51
Отражение процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации; процентов за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации; доходов от участия в уставных фондах других организаций; доходов от участия организации в совместной деятельности по договору простого товарищества	50, 51, 58
Принятие к учету материалов от ликвидации объектов основных средств	10
Списание остатков по ранее созданным резервам под обесценение ценных бумаг	59
<b>субсчет «Доходы от финансовой деятельности»</b>	
Отражение стоимости безвозмездно полученных основных средств и других амортизируемых активов, в том числе полученных в качестве целевого финансирования, - по мере начисления амортизации в сумме начисленной амортизации, иных безвозмездно полученных активов – по мере их списания на счета учета затрат на производство продукции, работ, услуг, расходы на реализацию или на иные расходы	98, 86
Отражение поступления средств целевого финансирования, первоначально учтенных в качестве доходов будущих периодов, - в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены	98

Продолжение таблицы 2.1.2

<i>А</i>	<i>1</i>	<i>2</i>
	новленного оборудования». В целях повышения конкурентоспособности товаров, продукции (работ, услуг) организации вправе не проводить переоценку на 1.01.2009г. С 1.01.2011 г. - Указ Президента РБ от 30.09.2010 № 512 «О внесении изменений в Указ Президента Республики Беларусь от 20 октября 2006 г. № 622»: сняты ограничения в выборе методов переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования. А именно, субъектам предпринимательской деятельности предоставлена возможность выбора одного из трех методов переоценки (прямой оценки, пересчета валютной стоимости либо индексного) для достижения наиболее достоверного результата при определении реальной стоимости переоцениваемых объектов.	переоценки также переоценивается.
<b>Обесценение основных средств</b>	Требования не установлены	IAS 36 «Обесценение активов» (принят 1.07.1999; с изменениями, вступившими в силу с 1.04.2004 г). Ежегодно следует проводить проверку основных средств на предмет обесценения
<b>Амортизация</b>	Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата, Минстройархитектуры от 23.11.2001 №187/110/96/18 (в ред. от 30 марта 2004 № 87/55/33/5). Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации. Используется 4 способа начисления амортизации (линейный, нелинейный: способ уменьшаемого остатка, суммы чисел лет, производительный). Применяются	Руководству разрешено самостоятельно определять сроки службы объектов в зависимости от того, в течение какого периода предприятие от их использования собирается получать экономические выгоды. Используется 3 спо-

А	I	2
	<p>нормативные сроки службы или сроки полезного использования основных средств. До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать в начале календарного года с обязательным отражением в учётной политике. Амортизация не начисляется, если объекты находятся на консервации.</p> <p><i>Постановление Минэкономики РБ, Минфина РБ и Минстройархитектуры РБ от 30.09.2010 № 141/106/28 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов».</i> С 1 января 2011 г. отменяется индексация амортизации, а также формирование и использование амортизационных фондов.</p> <p>Введен термин «амортизационная ликвидационная стоимость». Эта стоимость может быть рассчитана организацией по объектам, вводимым в эксплуатацию с 1 января 2011 г., и пересматривается организацией самостоятельно по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.</p>	<p>соба начисления амортизации (равномерного начисления, уменьшаемого остатка, суммы изделий)</p> <p>Отсутствует понятие полностью самортизированной стоимости основных средств.</p> <p>Амортизация продолжает начисляться, если объект временно не эксплуатируется (при линейном способе начисления амортизации).</p>
Сроки использования	<p><i>Общегосударственный классификатор «Основные средства и нематериальные активы» (ОК РБ 020-2002). Постановление Госстандарта РБ от 27.09.2002 № 48.</i> Сроки полезного использования регламентированы.</p>	<p>Сроки использования могут пересматриваться, если первоначальная оценка оказалась неверной (неточной) (IAS 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки" (принят 1.01.1995; новая редакция вступила в силу с 1.01.2005 г.)).</p>

А	Б
Отражение суммы процентов по кредитам и займам, полученным для операционной деятельности	66, 67
Отражение курсовых разниц при переоценке денежных средств и задолженности в иностранной валюте	50, 52, 57, 62, 60, 62, 71, 76
Отражение штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров	51, 76
Списание сумм дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных ко взысканию	60, 62, 76
Списание стоимости материального ущерба, нереального для взыскания	73
Отражение недостатков ценностей сверх норм убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников	94
<b>субсчет «Чрезвычайные расходы»</b>	
Списание остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств	01, 04, 07, 08
Списание стоимости животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными событиями	11
Списание стоимости материально-производственных запасов, уничтоженных или испорченных в результате стихийных бедствий (некомпенсируемые потери)	10, 15, 16, 41, 43
Списание затрат по производствам, не давшим продукции или погибшим от стихийных бедствий	20, 23, 29
<b>субсчет «Налог на добавленную стоимость»</b>	
Начисление в бюджет налога на добавленную стоимость	68
<b>субсчет «Прочие налоги и сборы от операционных доходов»</b>	
Начисление прочих налогов и сборов, включаемых в выручку от реализации	68
<b>субсчет «Сальдо доходов и расходов от прочей операционной деятельности»</b>	
Отражение превышения прочих операционных расходов над доходами	90
Списание операционной прибыли на финансовые результаты	99

Примечание – Собственная разработка

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

Таблица 7.2 – Бухгалтерские записи по отражению доходов и расходов от прочей операционной деятельности

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующий счет
<i>А</i>	<i>Б</i>
<b>По кредиту счета 91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности»</b>	
<b>субсчет «Прочие операционные доходы»</b>	
Поступление денежных средств от продажи (прочего выбытия) иных активов (кроме внеоборотных и финансовых)	50, 51, 52, 55, 57
Отражение выручки от реализации иных активов (кроме внеоборотных и финансовых)	62
Отражение доходов по операциям с тарой	10, 62
Списание остатков по ранее созданным резервам	14, 63
Отражение излишков, выявленных при инвентаризации (материалов, животных на выращивании и откорме, готовой продукции, товаров, затрат по незавершенному производству, денежных средств в кассе)	10, 15, 11, 41, 43, 45, 20, 21, 23, 29, 50
Отражение штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров	51, 76
Отражение курсовых разниц при переоценке денежных средств и задолженности в иностранной валюте	52, 62, 60
Отражение сумм кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности	60, 76
<b>субсчет «Чрезвычайные доходы»</b>	
Отражение начисления страхового возмещения в результате наступления страхового случая	76
<b>субсчет «Сальдо доходов и расходов от прочей операционной деятельности»</b>	
Отражение превышения прочих операционных доходов над расходами	90
Списание операционного убытка на финансовые результаты	99
<b>По дебету счета 91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности»</b>	
<b>субсчет «Прочие операционные расходы»</b>	
Списание фактической себестоимости реализованных материалов	10, 15, 16
Создание резервов	14, 63

Продолжение таблицы 2.1.2

<i>А</i>	<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Затраты на ремонт основных средств</b>	Расходы технический осмотр и уход, на проведение текущего, среднего и капитального ремонта включаются в себестоимость товаров, работ и услуг. Затраты на проведение модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, технического диагностирования, иных работ капитального характера не включаются в себестоимость, а относятся на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств после окончания работ	Затраты на ремонт основных средств признаются в качестве текущих расходов. Затраты на ремонт основных средств капитализируются при условии увеличения срока полезной службы основных средств либо их ценности.

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

В международной практике в составе основных средств учитываются земельные участки и объекты природопользования (МСФО, Россия, Украина, Казахстан, Эстония, Чехия, Германия, США). В настоящее время в Республике Беларусь данные объекты не являются объектами учёта и не имеют оценки. Плата за пользование землёй осуществляется субъектами хозяйствования в виде земельного налога, за пользование объектами природопользования – в виде экологического налога.

Само право пользования данными активами рассматривается в соответствии с нормативными актами Республики Беларусь как нематериальный актив, что соответствует требованиям международных стандартов, однако в учёте и отчётности организаций Республики Беларусь данный актив отражения не находит. Кроме того, не разработана и методика оценки данного вида актива. Следует отметить, что в некоторых странах стоимость земельных участков выделяется отдельной строкой в балансе (например, Польша, Чехия, Германия) в странах СНГ информация о стоимости данных активов в балансе не отражается, а приводится в приложениях к балансу.

Во-вторых, в Республике Беларусь до 2010 года были установлены *стоимостные ограничения* по признанию основных

средств (также, например, как и в России, Германии), тогда как в международной практике никаких стоимостных критериев по признанию объектов в качестве основных средств не предусмотрено.

В-третьих, имеют место отличия по формированию *первоначальной стоимости основных средств*. В частности, наиболее значимое отличие состоит в том, что международными стандартами предусматривается включать в стоимость основных средств резерв на их демонтаж [193]. В Республике Беларусь создание резервов регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» [90], однако формирование первоначальной стоимости объектов основных средств регламентировано Положением по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов [181], которым не предусмотрено включать данные расходы в стоимость объектов. Кроме того, в отдельных странах разрешено включать в стоимость основных средств сумму процентов по кредитам, связанным с приобретением последних (МСФО, Италия, Испания, Бельгия, Нидерланды, Португалия, в т.ч. с оговорками – Франция, Германия) [22], что совпадает с нормами Республики Беларусь. Однако согласно IAS 16 «Основные средства» [163] и IAS 23 «Затраты по займам» [139] по приобретённым в рассрочку объектам при формировании их первоначальной стоимости сумму процентов следует отражать с учётом дисконта, что в белорусской практике не предусмотрено.

В-четвёртых, в международной практике допускается уточнение *сроков использования* основных средств при внесении изменений в учётную политику (IAS 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки" [250]). Полностью амортизированные объекты в учёте зарубежных стран отсутствуют, так как если объект продолжает использоваться, то следует откорректировать прибыли прошлых лет на суммы излишне начисленной амортизации. В Республике Беларусь действуют нормативные сроки службы, сроки полезного использования, пересматривать которые разрешено только после изменения технических характеристик объекта (например, после реконструкции, модернизации) [181]. Однако на практике линейные сроки службы объектов не соблюдаются, и в учёте белорусских

## ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 7

<i>А</i>	<i>Б</i>
Списание стоимости выполненных работ и оказанных услуг другим организациям	23, 24
Списание общепроизводственных расходов при признании их в качестве условно-постоянных	25
Списание общехозяйственных расходов при признании их в качестве условно-постоянных	26
Списание себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств	29
Списание отклонений между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью готовой продукции	40
Списание учетной стоимости реализованных товаров	41
Списание себестоимости реализованной продукции собственного производства (в течение года - по нормативно-прогнозной себестоимости)	43
Списание калькуляционных разниц в конце года между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью готовой продукции	20, 11
Списание расходов по реализации продукции и товаров, кроме возмещаемых покупателями расходов	44
Списание стоимости отгруженных продукции и товаров после оплаты платежных документов	45
Списание себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) структурным подразделениям	79
<b>субсчет «Налог на добавленную стоимость»</b>	
Начисление в бюджет налога на добавленную стоимость	68
<b>субсчет «Акцизы»</b>	
Начисление акцизов	68
<b>субсчет «Прочие налоги и сборы из выручки»</b>	
Начисление прочих налогов и сборов, включаемых в выручку от реализации	68
<b>субсчет «Сальдо доходов и расходов от реализации»</b>	
Отражение убытка от реализации	90
Списание прибыли от реализации на финансовые результаты	99

Примечание – Собственная разработка

## ПРИЛОЖЕНИЕ 7

### БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПО ОТРАЖЕНИЮ В УЧЕТЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Таблица 7.1 – Бухгалтерские записи по отражению доходов и расходов от реализации

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующий счет
<i>А</i>	<i>Б</i>
<b>По кредиту счета 90 «Реализация»</b>	
<b>субсчет «Выручка от реализации»</b>	
Поступление выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг за наличный расчет	50
Поступление денежных средств за реализованную продукцию, товары, работы и услуги	51, 55, 55
Отражение выручки от реализации продукции (работ, услуг) на основании документов, подтверждающих перевод денежных средств	57
Отражение задолженности заготовительных организаций и прочих покупателей за реализованную продукцию (работы, услуги)	62, 76, 79
Погашение задолженности по заработной плате работникам производств	70
Списание отпущенной для реализации за наличный расчет продукции (по ценам реализации)	71
<b>субсчет «Сальдо доходов и расходов от реализации»</b>	
Отражение прибыли от реализации	90
Списание убытка от реализации на финансовые результаты	99
<b>По дебету счета 90 «Реализация»</b>	
<b>субсчет «Себестоимость реализации»</b>	
Списание себестоимости реализованных животных после выращивания и откорма (в течение года - по нормативно-прогнозной себестоимости)	11
Списание себестоимости работ (услуг) основного производства, выполненных другим организациям	20
Списание себестоимости реализованных полуфабрикатов собственного производства (в течение года - по нормативно-прогнозной себестоимости)	21
Списание возмещаемых расходов по доставке сельскохозяйственной продукции заготовительным организациям	23

организаций числятся полностью самортизированные объекты, которые продолжают участвовать в предпринимательской деятельности, т.е. приносят экономические выгоды, хотя в балансе не отражаются, поскольку не имеют остаточной стоимости. Безусловно, такой подход необоснованно занижает балансовую стоимость основных средств.

В-пятых, разница в сроках службы приводит к расхождениям в величине остаточной стоимости активов, а также в суммах начисленной *амортизации* за определенный период, представленных в соответствии с белорусской системой учета и международными стандартами. Так, амортизация может производиться одним из четырех способов амортизационных начислений: линейный способ, способ уменьшающегося остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, производительный способ (списание стоимости пропорционально объему продукции (работ)) [81]. Международными стандартами предусмотрено три метода начисления амортизации: равномерного начисления, уменьшаемого остатка, метод суммы изделий. В международной практике используются и такие методы начисления амортизации, как кумулятивный (Украина), дегрессивная амортизация, прогрессивная амортизация, пропорционально производительности основных средств (Германия), исходя из сроков амортизации и коэффициентов для конкретных групп основных средств (Польша) [22, с.370-371].

При этом белорусскими предприятиями на практике в основном используется линейный метод, а в некоторых случаях данный метод предписан в обязательном порядке (в частности, амортизация по объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется линейным способом исходя из установленных нормативных сроков службы). Кроме того, в республике установлен перечень объектов, по которым применяются только линейные нормы амортизации [81]. Такой подход используется и в ряде зарубежных стран (например, Дания, Люксембург, Португалия, Франция, Швеция) [22, с.374].

Важным отличием от международной практики является и то, что согласно белорусскому законодательству начисление амортизации

тизации не производится по объектам основных средств, полученным организацией в собственность вследствие погашения обязательств должником, которые не используются ею в хозяйственной деятельности и предназначены для отчуждения, — в течение 12 месяцев, начиная с месяца их постановки на учет [81].

В-шестых, значительное отличие состоит и в том, что в отечественной системе учета не проводится регулярный анализ основных средств на предмет их обесценения, в то время как согласно IAS 36 «Обесценение активов» [159] он применяется к большому числу активов, признаваемых в бухгалтерском балансе (нематериальные активы, основные средства, инвестиции). В соответствии с данным стандартом обеспечение реальной оценки активов в финансовой отчетности производится путем признания убытка от их обесценения (снижения стоимости, ценности), когда чистая балансовая стоимость превышает возмещаемую сумму [14]. В частности, в международной практике допускается уменьшение стоимости объектов в результате их повреждений или в связи с моральным устареванием. Такая практика применяется и в некоторых странах СНГ (например, Украина (П(С)БУ №28, Казахстан (НСФО № 2)) [182; 228].

Международные стандарты отчётности допускают альтернативный подход к оценке основных средств: основные средства могут отображаться в отчётности по переоцененной стоимости. При этом переоцененная стоимость актива является его справедливой стоимостью на дату переоценки за минусом соответствующей суммы накопленного износа. Переоценка производится регулярно для того, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой рыночной стоимости на дату составления баланса [22; 163; 147]. Согласно МСФО справедливая рыночная стоимость – сумма, на которую актив может быть обменян в процессе коммерческой операции между независимыми сторонами [163]. Порядок переоценки основных средств по международным правилам и законодательству Республики Беларусь существенно не отличается. Однако действующие нормативные документы устанавливают чёткий уровень критерия, соблюдение которого необходимо для проведения переоценки (индекс роста цен производителей промышленной про-

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 6

Счет 99 «Общий финансовый результат»		Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»		Счет 85 «Накопленная прибыль»	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Убытки от операционной деятельности	Прибыли от операционной деятельности	Использование (потребление) прибыли	Прибыль к распределению	Увеличение уставного фонда за счет накопленной прибыли организации	Обословление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения расширения воспроизводства основных фондов
Убытки от инвестиционной деятельности	Прибыли и от инвестиционной деятельности	Финансирование инвестиций во внеоборотные активы организации			
Убытки от финансовой деятельности	Прибыли от финансовой деятельности	Пополнение оборотных средств	Нераспределенная прибыль	Непокрытый убыток	Обословление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения расширения воспроизводства оборотных фондов
Прибыль до уплаты налогов и финансовых санкций (брутто)	Убыток до уплаты налогов и финансовых санкций (брутто)				
Платежи по налогам и сборам из прибыли					
Финансовые санкции по налогам и сборам					
Прочие изъятия из прибыли					
<b>Чистая прибыль (нетто)</b>	<b>Чистый убыток (нетто)</b>				<b>Сальдо: Накопленная прибыль</b>

Рисунок 6.2 – Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета процесса формирования конечных финансовых результатов

Примечание – Собственная разработка

## ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Счет 90 «Реализация»		Счет 91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности»		Счет 92 «Доходы и расходы от финансовой деятельности»	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Себестоимость реализации	Выручка от реализации	Прочие операционные расходы	Прочие операционные доходы	Расходы от инвестиционной деятельности	Доходы от инвестиционной деятельности
Налог на добавленную стоимость	Доходы от выбытия иного имущества	Чрезвычайные расходы	Чрезвычайные доходы	Расходы от финансовой деятельности	Доходы от финансовой деятельности
Активы	Прочие операционные доходы	Налог на добавленную стоимость		Налог на добавленную стоимость	
Прочие налоги и сборы из операционных доходов		Прочие налоги и сборы из доходов от инвестиционной деятельности		Прочие налоги и сборы из доходов от финансовой деятельности	
Экспортные пошлины		Сальдо доходов и расходов от прочей операционной деятельности	Сальдо доходов и расходов от прочей операционной деятельности	Сальдо доходов и расходов от финансовой деятельности	Сальдо доходов и расходов от финансовой деятельности
Сальдо доходов и расходов от реализации	Сальдо доходов и расходов от реализации				

Рисунок 6.1 – Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета процесса формирования финансовых результатов по видам деятельности

Примечание – Собственная разработка

дукции производственно-технического назначения за октябрь текущего года к месяцу, предшествующему дате последней переоценки, должен составить 103% и более [153] (для сравнения – в Украине – более 10% [22])). Кроме того, Указом Президента № 116 от 27.02.2009 г. в качестве временной меры предусматривается добровольность проведения переоценки основных средств.

В-седьмых, следует отметить несовпадение требований по раскрытию в отчётности информации о *биологических активах*. Так, в соответствии с IAS 41 «Сельское хозяйство» [216] к биологическим активам относятся животные и растения, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям для получения сельскохозяйственной продукции и (или) дополнительных биологических активов.

Долгосрочными биологическими активами являются животные основного стада (рабочий и продуктивный скот), плодоносящие и не плодоносящие многолетние насаждения (сады, виноградники, ягодники).

Биологические активы могут классифицироваться как зрелые биологические активы или как незрелые биологические активы. Зрелые биологические активы – это те, которые достигли нужной кондиции и готовы к уборке/продаже (для расходуемых биологических активов), или те, которые способны давать регулярные урожаи/приплод (для плодоносящих биологических активов). Зрелые долгосрочные биологические активы (рабочий и продуктивный скот, плодоносящие многолетние насаждения) включаются в состав основных средств, а незрелые (неплодоносящие (неэксплуатационные) многолетние насаждения) относятся к незавершённым материальным активам. Таким образом, в последнюю группу активов относятся затраты, включая стоимость посадочного материала по закладке и выращиванию многолетних насаждений, понесенных в год их посадки и в последующие годы до включения в состав плодоносящих (эксплуатационных). Данный опыт перенят и законодательно закреплён странами СНГ (Молдова (НСБУ № 6 «Особенности учёта на сельскохозяйственных предприятиях»), Украина (П(С) БУ № 30 «Биологические активы» от 18.11.05), Казахстан (НСФО № 1) [147; 182; 228]).

Требования Республики Беларусь по отражению в составе внеоборотных активов информации о долгосрочных биологических активах закреплены Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 30.05.2003 № 89 [237]. Так, в составе основных средств учитываются скот рабочий и продуктивный, многолетние насаждения. В составе вложений во внеоборотные активы – затраты, связанные с переводом молодняка в основное стадо, приобретением взрослых животных, по закладке и выращиванию многолетних насаждений. Таким образом, учетную категорию «биологические активы» составят соответствующие учетные объекты, отражаемые в соответствии с действующим законодательством на счетах 01 «Основные средства» (субсчета «Скот рабочий и продуктивный» и «Многолетние насаждения»), 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчета «Перевод молодняка животных в основное стадо», «Приобретение взрослых животных», «Закладка и выращивание многолетних насаждений»).

Следует отметить, что затраты по выращиванию многолетних насаждений учитываются только в пределах одного календарного года, хотя процесс их выращивания длится несколько лет. В конце года затраты по их выращиванию списываются в дебет счёта 01 «Основные средства» субсчёт 4 «Многолетние насаждения» с кредита счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчёт «Закладка и выращивание многолетних насаждений» [178]. Таким образом, затраты по выращиванию многолетних насаждений только в текущем отчётном году учитываются в составе вложений во внеоборотные активы. Это не соответствует международным стандартам, т.к. данные активы не могут быть признаны в качестве основных средств, поскольку ещё не приносят экономической выгоды, не достигнув эксплуатационного возраста.

Кроме того, следует обратить внимание и на особенность учёта продукции от молодых насаждений, получаемую до наступления периода нормального плодоношения. Так, в соответствии с национальными требованиями данная продукция приходится по ценам возможной реализации и на эту сумму уменьшаются соответствующие затраты по закладке и выращиванию

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 5

1	2	3	4	5	6
Средства целевого финансирования, - в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены;					
Разницы между числящейся стоимостью акций (доли), выкупленных у акционеров, и их номинальной или продажной стоимостью при аннулировании или продаже указанных акций;					
Стоимость безвозмездно полученных активов: основных средств и других амортизируемых активов, в том числе полученных в качестве целевого финансирования, иных безвозмездно полученных активов;					
Прочие доходы и расходы, признаваемые финансовыми.					
<b>ИТОГО</b>	<b>510</b>				
<b>РАСШИФРОВКА ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ</b>	<b>600</b>				
В том числе по видам:					
Из них расходы, подлежащие возмещению страховыми организациями	<b>610</b>				
<b>ИТОГО</b>	<b>620</b>				
<b>РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИБЫЛИ</b>	<b>700</b>				
В том числе распределение по направлениям использования:					
<b>ИТОГО</b>	<b>710</b>				
<b>ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ</b>	<b>800</b>				
Сумма накопленной прибыли	810				
Дивиденды на акцию:	820				
простую	821				
привилегированную	822				
Базовая прибыль (убыток) на акцию	830				
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	840				

Руководитель \_\_\_\_\_  
(подпись, фамилия, инициалы)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись, фамилия, инициалы)

« \_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Примечание – Собственная разработка

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 5

1	2	3	4	5	6
Доходы и расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации);					
Доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, а также доходах (процентах) и расходах по ценным бумагам (когда это не является предметом деятельности организации);					
Доходы и расходы, связанные с участием организации в совместной деятельности по договору простого товарищества;					
Доходы (проценты), полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в данном банке;					
Расходы организации по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, в соответствии с законодательством; расходы организации по содержанию мобилизационных мощностей и объектов гражданской обороны;					
Отчисления в резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги; суммы восстановления резерва, созданного ранее, при продаже ценных бумаг или увеличении их рыночной котировки; Прочие доходы и расходы, признаваемые инвестиционными.					
<b>ИТОГО</b>	<b>410</b>				
<b>РАСШИФРОВКА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>	<b>500</b>				
Суммовые разницы, возникающие в связи с погашением задолженности по полученным кредитам, полученным (выданным) займам;					

многолетних насаждений. При этом затраты по сбору урожая учитываются в составе затрат по уходу за молодыми насаждениями, аналогично как и в России. Такой вариант учёта затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений искажает реальный размер и структуру внеоборотных активов, завышая балансовую стоимость основных средств.

Поскольку продукция от молодых насаждений неэксплуатационного возраста получена фактически без затрат на её выращивание, то, на наш взгляд, её следует учитывать по дебету счёта 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счёта 92 «Внереализационные доходы и расходы» – т.е. в составе доходов текущего периода по ценам возможной реализации. При этом расходы на уборку урожая должны рассматриваться также как внереализационные и учитываться по дебету счёта 92 «Внереализационные доходы и расходы». Они не должны превышать расходы долгосрочного характера, поэтому их следует относить на уменьшение финансового результата.

Наиболее существенные отличия отечественной практики учёта и отчётности от международных правил отражения **нематериальных активов** затрагивают критерии их признания и принятия к бухгалтерскому учёту, оценки, сроков полезного использования, переоценки и учёта обесценения данных активов, их амортизации, а также отражения в составе нематериальных активов таких элементов как затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, деловой репутации (гудвилла) (таблица 2.1.3).

Следует отметить, что нематериальные активы достаточно сложно оценивать и признавать. Если бухгалтер сомневается в критериях отнесения объекта учёта к нематериальным активам, то необходимо признавать его расходом периода. Грань, отделяющая от расходов будущих периодов или других неосязаемых объектов, достаточно неопределённа. [173, с.67]. Изучая принципы оценки нематериальных активов, следует отметить, что в целом они соответствуют международным стандартам. Наиболее значительное отличие касается оценки безвозмездно передаваемых активов. Так, в соответствии с законодательством по безвозмездно передаваемому имуществу стоимость может быть установлена по соглашению сторон, но не ниже балансовой

стоимости, числящейся у передающей стороны [181].

Международные же стандарты предполагают применение в данном случае справедливой стоимости активов при наличии активного рынка, если имеется доступная информация о цене аналогичного актива.

Таблица 2.1.3 – Сравнительная характеристика учёта и отражения в отчётности **нематериальных активов** в соответствии с нормативными актами Республики Беларусь и международной учётной практикой

Критерии	Республика Беларусь	МСФО
A	1	2
<b>Определённые нематериальных активов</b>	<p>Положение «О бухгалтерском учете нематериальных активов», утв. постановлением Минфина 12.12.2001 N 118 (в ред. постановлений Минфина от 31.03.2003 № 48, от 25.06.2010 № 77)</p> <p>Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. постановлением Минфина 20.12.2001 N 128; Общегосударственный классификатор «Основные средства и нематериальные активы» (ОК РБ 020-2002), утв. постановлением Госстандарта РБ от 27.09.2002 №48.</p> <p>Нематериальные активы – совокупность приобретённых и/или созданных идентифицируемых ценностей, не имеющих материально-вещественной формы и используемых для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг</p>	<p>IAS 38 «Нематериальные активы» (принят 1.07.1999; с изменениями, вступившими в силу с 1.04.2004 г.)</p> <p>Нематериальные активы – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый в производстве или предоставлении товаров, услуг, для сдачи в аренду или административных целей</p>
<b>Критерии признания нематериальных активов в качестве объектов бухгалтерского учёта</b>	<p>идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в том числе аналогичных) и не имеющие материально-вещественной (физической) формы;</p> <p>используемые в деятельности организации;</p> <p>способные приносить организации будущие экономические выгоды;</p> <p>срок полезного использования которых</p>	<p>- существует вероятность, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, поступят в компанию;</p> <p>- стоимость актива может быть надёжно оценена;</p>

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 5

1	2	3	4	5	6
Поступления в возмещение причиненных организации убытков; перечисления организацией в возмещение убытков, причиненных другим организациям;					
Принятие к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации;					
Суммы недостач, потерь и порчи активов в соответствии с законодательством;					
Прибыль или убыток прошлых лет, выявленные в отчетном году;					
Суммы дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нерезальных для взыскания (включая ранее списанные как безнадежные), которые включаются в размере ранее отраженной задолженности в бухгалтерском учете организации;					
Положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств;					
Суммовые разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской, кредиторской задолженности (кроме задолженности по полученным кредитам, полученным (выданным) займам)					
Расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;					
Не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;					
Прочие доходы и расходы, признаваемые операционными.					
<b>ИТОГО</b>	<b>310</b>				
<b>РАСШИФРОВКА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>	<b>400</b>				
Доходы и расходы, связанные с продажей и прочим выбытием (ликвидацией, списанием, передачей безвозмездно и др.), принадлежащих организации основных средств, нематериальных активов;					
Доходы и расходы (включая амортизационные отчисления), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (предметом деятельности организации);					

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 5

**СПРАВОЧНЫЕ ДАННЫЕ К ОТЧЁТУ О ПРИБЫЛЯХ  
И УБЫТКАХ**

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	доход	расход	доход	расход
1	2	3	4	5	6
<b>РАСШИФРОВКА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ПРОЧЕЙ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>	<b>300</b>				
Доходы и расходы, связанные с продажей и прочим выбытием (ликвидацией, списанием, передачей безвозмездно и др.), принадлежащих организации производственных запасов и иных активов (кроме внеоборотных и финансовых), в том числе активов, отличных от официальной валюты Республики Беларусь;					
Доходы и расходы по операциям с тарой;					
Расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции;					
Отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей; восстановление резерва при продаже материальных ценностей или повышении рыночных цен;					
Отчисления в резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, а также отдельными лицами, подлежащих резервированию в соответствии с законодательством; восстановление резерва сомнительных долгов;					
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные, присужденные судом или признанные организацией-должником, начисленные в момент их признания или получения; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные организацией к уплате;					

Продолжение таблицы 2.1.3

<i>A</i>	<i>I</i>	<i>2</i>
	превышает 12 месяцев; стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, то есть имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием); при наличии документов, подтверждающих права правообладателя.	- обособленная идентификация
<b>Срок полезного использования</b>	Определяется исходя из времени использования нематериальных активов (срока службы), устанавливается патентами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права обладателя. При невозможности определения нормативного срока службы нематериального актива рекомендовано: - по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров (фирменные знаки) – на срок до 40 лет, но не более срока деятельности организации; - по объектам промышленной собственности (изобретения, промышленные образцы, ноу-хау и т.п.) – до 20 лет; - по другим объектам нематериальных активов - до 10 лет.	Жесткие временные критерии для признания нематериальных активов не предусмотрены. Полезный срок неосозаемого актива не будет превышать 20 лет с даты, когда актив стал доступен для использования. Период амортизации должен быть изменен, если расчетный срок полезной службы нематериального актива значительно отличается от прежних оценок этого срока.
<b>Амортизация</b>	<i>Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата, Минстройархитектуры от 23.11.2001 №187/110/96/18:</i> Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации. Используется 4 способа начисления амортизации (линейный, нелинейный: способ уменьшаемого остатка, суммы чисел лет, производительный). <i>Постановление Минэкономики РБ, Минфина РБ и Минстройархитектуры РБ</i>	Начисление амортизации производится с момента, когда актив доступен для использования. Если актив временно не используется, то амортизацию продолжают начислять. Используются три метода начисления амортизации: равномерного начисления; уменьшаемого

Продолжение таблицы 2.1.3

А	I	2
	<i>от 30.09.2010 № 141/106/28 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов».</i>	остатка; суммы изделий. На практике чаще используется метод равномерного начисления амортизации.
		Справедливая стоимость нематериального актива может быть оценена надежно только в том случае, если она определяется со ссылкой на активный рынок для этого вида нематериальных активов. На каждую дату баланса балансовая стоимость нематериального актива не должна существенно отличаться от справедливой стоимости на отчетную дату. Частота переоценок зависит от изменчивости справедливой стоимости переоцениваемых нематериальных активов.
<b>Средства индивидуализации участников гражданского оборота товаров (работ, услуг): торговые марки, фирменные знаки</b>	Включаются в состав объектов нематериальных активов (группа объектов промышленной собственности)	Запрещается относить к активам, созданным самостоятельно, названия марок, флаговых заголовков, списки клиентов, т.к. затраты на их создание невозможно обособить от затрат на развитие компании в целом.

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 5

1	2	3	4
Налог на прибыль	200		
Прочие налоги, сборы из прибыли	210		
Финансовые санкции по налогам и сборам	220		
Прочие изъятия из прибыли	230		
<b>ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) (190 – 200 – 210 – 220 - 230)</b>	<b>240</b>		
Распределение прибыли	250		
В том числе накопленная (реинвестированная) прибыль отчетного периода	260		
<b>НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА (240-250)</b>	<b>270</b>		

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 5

1	2	3	4
Постоянные расходы периода	050		
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (040-050)	060		
<b>ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
Прочие операционные доходы	070		
Налоги и сборы, включаемые в прочие операционные доходы	071		
Прочие операционные доходы (за вычетом налогов и сборов) (070-071)	080		
Прочие операционные расходы	090		
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от прочих операционных доходов и расходов (080 – 090)	100		
<b>ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от операционной деятельности (060+100)</b>	<b>110</b>		
<b>II. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ ИНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
Доходы по инвестиционной деятельности	120		
Доходы по финансовой деятельности	130		
Налоги и сборы, включаемые в доходы от иных видов деятельности	140		
Доходы от иных видов деятельности (за вычетом налогов и сборов) (120+130-140)	150		
Расходы от инвестиционной деятельности	160		
Расходы по финансовой деятельности	170		
<b>ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) от иных видов деятельности (150 – 160 – 170)</b>	<b>180</b>		
<b>ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) хозяйственной деятельности до выплаты налогов и финансовых санкций (+110 ± 180)</b>	<b>190</b>		

Продолжение таблицы 2.1.3

A	I	2
<p><b>Научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки</b></p>	<p><i>Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ. Постановление Минфина от 30.06.2006 № 75 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2010 № 82)</i></p> <p>НИОКР приносятся как нематериальные активы, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- подтверждена (определена) возможность промышленного освоения создаваемого объекта;</li> <li>- определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности и /или передачи объекта по лицензионным (авторским) договорам;</li> <li>- подтверждены затраты по созданию и доведению до промышленного использования данного объекта;</li> <li>- могут быть определены будущие доходы от реализации или использования данного объекта.</li> </ul>	<p>НИОКР включаются в состав нематериальных активов, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- продукт или процесс четко определен, а затраты, относимые на него, могут быть отдельно установлены или измерены;</li> <li>- техническая осуществимость продукта или процесса может быть продемонстрирована;</li> <li>- компания намерена производить, продавать или использовать продукт или процесс;</li> <li>- наличие рынка;</li> <li>- если продукт или процесс не предназначен для продажи – должна быть доказана его полезность;</li> <li>- существуют достаточные ресурсы для завершения проекта, его продажи или использования.</li> </ul> <p>Если нет достаточной уверенности в получении будущих экономических выгод от исследований и разработок, расходы на них не должны признаваться в качестве актива.</p>

А	I	2
<p><b>Организа- ционные расходы</b></p>	<p>Не относятся к нематериальным активам и не является объектом начисления амортизации</p>	<p>В некоторых случаях затраты производятся в целях получения будущих экономических выгод, но это не ведет к созданию нематериального актива, отвечающего критериям его признания. Поэтому организационные расходы не признаются нематериальным активом.</p>
<p><b>Деловая репутация (гудвилл)</b></p>	<p><i>Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата, Минстройархитектуры от 23.11.2001 №187/110/96/18 (в ред. от 30 марта 2004 № 87/55/33/5). Для сельскохозяйственных организаций: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 10 ноября 2004 г. № 162 «Об утверждении инструкции о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций»; Стандарт бухгалтерской отчетности «Объединение организаций», утв. постановлением Минфина РБ от 29.12.2004 N 184; Указ Президента Республики Беларусь от 19 марта 2004 г. № 138 «О некоторых мерах по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций и привлечению инвестиций в сельскохозяйственное производство»; Указ Президента Республики Беларусь от 14 июня 2004 г. № 280 «О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций».</i> Деловая репутация не относится к нематериальным активам и не является объектом начисления амортизации.</p>	<p>Деловая репутация (гудвилл) признается неотделимым активом, если она появляется в результате приобретения организации. Гудвилл, созданный внутри организации, не признается в качестве актива.</p>

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

**ОТЧЕТ  
о прибылях и убытках**

с \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. по \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.  
КОДЫ

		форма № 2 по ОКУД	05025501	
		дата (год, месяц, число)		
Организация		по ОКЮЛП		
Учетный номер плательщика		УНП		
Вид деятельности		по ОКЭД		
Организационно-правовая форма		по ОКOPФ		
Орган управления		по СООУ		
Единица измерения		по ОКЕИ		
Адрес				
Наименование показателей	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года	
1	2	3	4	
<b>I. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>				
<b>ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ</b>				
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг	010			
Налоги и сборы, включаемые в выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг	011			
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов) (010-011)	020			
Справочно: из строки 010 сумма государственной поддержки (субсидий) на покрытие разницы в ценах и тарифах	021			
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	030			
В том числе условно переменная часть	031			
Валовая прибыль (маржа покрытая) (020 – 031)	040			

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 4

Активы и обязательства, учитываемые за балансом	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
Арендованные (в том числе полученные в пользование, лизинг) основные средства	001		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002		
Материалы, принятые в переработку	003		
Товары, принятые на комиссию	004		
Оборудование, принятое для монтажа	005		
Бланки строгой отчетности	006		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009		
	010		
Основные средства, сданные в аренду (лизинг)	011		
Нематериальные активы, полученные в пользование	012		
	013		
Потеря стоимости основных средств	014		
	015		
Имущество, находящееся в совместном владении	016		
	017		
Материалы, оборудование, принятые (приобретенные) в рамках гарантийных обязательств	018		

Руководитель \_\_\_\_\_  
(подпись, фамилия, инициалы)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись, фамилия, инициалы)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Примечание – Собственная разработка

Определение нематериальных активов в белорусском законодательстве приближено к международной практике, однако имеются различия, связанные с признанием данных активов в качестве объектов бухгалтерского учёта. Национальным законодательством Республики Беларусь предусматриваются временные критерии отнесения активов к нематериальным (срок их полезного использования должен превышать 12 месяцев) [181], тогда как международные стандарты такого критерия не устанавливают.

Кроме того, основным условием, которое позволяет измерить стоимость нематериальных активов, в белорусском законодательстве является документальное подтверждение их стоимости, а также затрат на их создание, и наличие документов, подтверждающих права обладателя нематериальных активов (это могут быть патенты, свидетельства, договора уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.). В международной практике отсутствует требование к наличию юридических прав, т.к. основным критерием признания нематериальных активов является способность контролировать будущие экономические выгоды от их использования (например, IAS 38 «Нематериальные активы», Казахстан (СБУ № 28), Украина (П(С)БУ № 8), Молдова (НСБУ № 13) [147; 148; 182; 228]).

Отличия в критериях признания нематериальных активов приводят к возникновению различий при идентификации данных объектов и формировании их состава.

Так, в белорусской практике к нематериальным активам относят средства индивидуализации участников гражданского оборота товаров, работ, услуг, включающие торговые марки, фирменные знаки, ноу-хау, стоимость собственного программного обеспечения [181]. Такая же практика характерна для России, Франции, Украины, Китая [22, с.381-382]. Однако следует учитывать, что затраты на них невозможно отличить от затрат на развитие организации в целом, а значит стоимость данного актива не может быть достоверно оценена, вследствие чего данные расходы не могут быть признаны в качестве нематериальных активов (например, IAS 38 «Нематериальные активы», Казахстан (НСФО № 2), Молдова (НСБУ № 13)). Поэтому считаем необходимым исключить из состава нематериальных активов

организаций Республики Беларусь торговые марки, фирменные знаки, затраты на программное обеспечение и учитывать их в составе prepaid расходов (на счете 97 «Расходы будущих периодов»).

Также различия касаются отражения в учете и отчетности *деловой репутации (goodwill)*, которая возникает в результате объединения бизнеса (слияния интересов). С точки зрения бухгалтерского учёта, гудвилл – это разница между рыночной стоимостью предприятия как целостного имущественного комплекса и его балансовой стоимостью, которая образовалась в связи с возможностью получения более высокого уровня прибыли за счёт использования более эффективной системы управления, доминирующей позиции на товарном рынке, применении новых технологий и т.п. Следовательно, между стоимостью предприятия и чистой стоимостью его имущества всегда существует разница, которая и является деловой репутацией, которая может быть как положительной, так и отрицательной [22, с.383-384]. Согласно законодательству Республики Беларусь деловая репутация не рассматривается как нематериальный актив, что характерно и для некоторых других стран, например, России. Однако большинство стран деловую репутацию отражают в балансе в составе нематериальных активов (Бельгия, Великобритания, Германия, Греция, Дания, Испания, Италия, Люксембург, Нидерланды, Португалия, Франция, Швейцария, Швеция, Эстония, США [22, с. 385-387], Польша, а также некоторые страны СНГ (Казахстан (НСФО №2), Молдова (НСБУ № 13), Украина (П(С)БУ № 19 от 07.07.99) [228; 147; 182], рекомендации IFRS 3 «Объединения бизнеса» [160]), хотя первоначальное признание гудвилла является проблемой, которая в разных странах решается неодинаково.

Актуальность данной проблемы назрела и в Республике Беларусь, особенно для сельскохозяйственных организаций, которые приобретаются как имущественные комплексы промышленными предприятиями [167; 225]. Согласно законодательству, цена продажи имущественного комплекса определяется *в размере 20 процентов от стоимости чистых активов* убыточной сельскохозяйственной организации на первое число первого месяца квартала, в котором осуществляется продажа. При стоимо-

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 4

1	2	3	4
в том числе: обеспеченная векселями	641		
Отложенные налоговые обязательства	650		
Прочие долгосрочные обязательства	660		
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>670</b>		
<b>VI. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Краткосрочные кредиты и займы	680		
Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам	690		
Доходы будущих периодов	700		
Кредиторская задолженность	710		
в том числе: перед поставщиками и подрядчиками	711		
в том числе: обеспеченная векселями	712		
перед покупателями и заказчиками	713		
по расчетам с персоналом по оплате труда	714		
по прочим расчетом с персоналом	715		
по налогам и сборам	716		
по социальному страхованию и обеспечению	717		
по лизинговым платежам	718		
перед прочими кредиторами	719		
Задолженность перед участниками (учредителями)	720		
в том числе: по выплате доходов, дивидендов	721		
прочая задолженность	722		
Прочие краткосрочные обязательства	730		
<b>ИТОГО по разделу VI</b>	<b>740</b>		
<b>БАЛАНС (490+590+690)</b>	<b>800</b>		

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 4

ПАССИВ	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ</b>			
Уставный капитал (оплаченный)	510		
в том числе:			
уставный капитал начисленный	511		
задолженность учредителей по вкладам в уставный фонд (минус)	512		
Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей) (минус)	520		
Резервный фонд	530		
в том числе:			
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	531		
резервные фонды, образованные в соответствии с учредительными документами	532		
Операционные резервы	540		
Добавочный фонд	550		
Нераспределенная (неиспользованная) прибыль (непокрытый убыток)	560		
Накопленная прибыль	570		
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>580</b>		
<b>IV. РЕЗЕРВЫ И ОБЕСПЕЧЕНИЯ</b>			
Целевое финансирование	590		
Резервы и обеспечения предстоящих расходов и платежей	600		
Прочие резервы и обеспечения	610		
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>620</b>		
<b>V. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Долгосрочные кредиты и займы	630		
Долгосрочная кредиторская задолженность	640		

сти чистых активов этой организации, равной нулю или имеющей отрицательную величину, цена продажи составляет *одну базовую величину*, установленную в Республике Беларусь на первое число первого месяца квартала, в котором производится продажа [167]. Следовательно, возникают разницы между реальной стоимостью имущества и справедливой его стоимостью, которые не находят отражение в балансе организации-инвестора, что приводит к неадекватному представлению информации о стоимости его активов.

В целях решения данной проблемы, на наш взгляд, необходимо обеспечить отражение деловой репутации организации как разницы (в т.ч. отрицательной) между рыночной её стоимостью как целостного имущественного комплекса и её балансовой стоимостью, подлежащей учёту при объединении предприятий. Поскольку в соответствии с Инструкцией о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций операции по приобретению имущественного комплекса организацией-инвестором отражаются по дебету/кредиту соответствующих счетов учета имущества и обязательств и кредиту/дебету счета 83 «Добавочный фонд», то позитивную разницу следует относить на увеличение нематериальных активов организации-покупателя до величины рыночной стоимости имущественного комплекса с одновременным увеличением размера собственного капитала (добавочного фонда), а отрицательную разницу отражать по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд» методом «красное сторно». Для отражения деловой репутации следует предусмотреть открытие к счету 04 «Нематериальные активы» специальный субсчет «Разница в стоимости приобретения имущественных комплексов».

Неоднозначны в международной практике учёта и подходы к признанию результатов *НИОКР* в качестве нематериальных активов. Данные расходы признаются нематериальными активами в Республике Беларусь [181], России, Украине, Казахстане, Молдове, аналогичная практика и в западных странах - Бельгии, Греции, Дании, Испании, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Норвегии, Португалии, США, Франции, Японии [22, с.379-381],

а также Чехии. При этом в большинстве стран данные расходы капитализируются в составе нематериальных активов и списываются на протяжении срока, не превышающего 5 лет [22, с.379-381], тогда как в Республике Беларусь рекомендован срок полезного использования данных активов – до 10 лет [181]. На наш взгляд, следует учесть опыт зарубежных стран и амортизировать НИОКР в течение 5 лет.

Следует отметить, что в балансах зарубежных стран в составе долгосрочных активов отражают *отсроченные (отложенные) налоговые активы* (например, Россия, Украина, Казахстан, Польша и др.). К образованию отложенных налоговых активов приводят временные различия при формировании налогооблагаемой прибыли. Под *временными различиями* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом (других) отчетных периодах. *Налогооблагаемые временные различия* образуются в результате: применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль; признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу; применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения; прочих аналогичных различий. Налогооблагаемые временные различия при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Под отложенным *налоговым активом* понимают часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

#### ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 4

1	2	3	4
расходы на реализацию	236		
готовая продукция и товары для реализации	237		
выполненные этапы по незавершенным работам	238		
прочие запасы и затраты	239		
Налоги по приобретенным товарам, работам, услугам	240		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	250		
в том числе: торговая			
в том числе:	251		
покупателей и заказчиков	252		
в том числе:	216		
товары отгруженные			
поставщиков и подрядчиков	253		
резервы по сомнительным долгам (минус)	254		
по расчётам:	255		
по налогам и сборам	256		
по расчетам с персоналом	257		
разных дебиторов	258		
прочая дебиторская задолженность	259		
Расчеты с учредителями	260		
Краткосрочные финансовые вложения (сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты)	270		
Денежные средства и их эквиваленты	280		
в том числе:			
денежные средства в национальной валюте	281		
денежные средства в иностранной валюте	282		
краткосрочные финансовые вложения (сроком погашения в течение 3 месяцев после отчетной даты)	283		
долговые финансовые активы	284		
прочие монетарные активы	285		
Прочие оборотные активы	290		
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>300</b>		
<b>БАЛАНС (190+290)</b>	<b>400</b>		

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 4

1	2	3	4
в том числе:			
незавершенное строительство	141		
незрелые биологические активы	142		
Расходы будущих периодов (доходы по которым ожидаются более, чем через 12 месяцев после отчетной даты)	150		
Долгосрочная дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более, чем через 12 месяцев после отчетной даты)	160		
в том числе:			
покупателей и заказчиков	161		
прочая долгосрочная дебиторская задолженность	162		
Долгосрочные финансовые вложения	170		
участие в капитале других организаций	171		
прочие долгосрочные финансовые вложения	172		
Отложенные налоговые активы	180		
Прочие внеоборотные активы	190		
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>200</b>		
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Расходы будущих периодов (доходы по которым ожидаются менее, чем через 12 месяцев после отчетной даты)	210		
Авансы выданные	220		
Запасы и затраты	230		
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные активы	231		
затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты (кроме затрат в незавершенном производстве растениеводства и животноводства)	232		
краткосрочные биологические активы	233		
в том числе:			
затраты в незавершенном производстве растениеводства и животноводства	234		
животные на выращивании и откорме	235		

Организация должна признавать отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском балансе в качестве внеоборотных активов.

Отложенные налоговые активы в отечественной практике не находят обособленного отражения в балансе. При этом не соблюдается требование МСФО 12 «Налоги на прибыль». В соответствии с действующим законодательством эти суммы отражаются в составе расходов будущих периодов (они возникают в случае применения организациями метода учета выручки от реализации «по оплате», когда фактическая выручка от реализации еще не поступила от покупателей, но в соответствии с действующим налоговым законодательством начисляется налог на добавленную стоимость). Таким образом, возникает ещё одно несоответствие международной практике – отражение налоговых активов в составе текущих активов.

Так как у организаций Республики Беларусь при отражении хозяйственных операций фактически возникают временные разницы, вызывающие возникновение отложенных налоговых активов, следует определить порядок их учета и отражения в отчетности. В первую очередь, необходимо предусмотреть в Типовом плане счетов бухгалтерского учета отдельный счет, например, 09 «Отложенные налоговые активы» (по аналогии с российской практикой), что реализовано в проекте нового плана счетов [187]. Начисление отложенных налоговых активов должно отражаться по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», а их включение в состав постоянных налоговых активов – по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с кредитом счета 09 «Отложенные налоговые активы». В балансе, соответственно следует обеспечить обособленное представление информации о данном виде активов с отражением её в первом разделе по статье «Отложенные налоговые активы».

Обсуждая предложенные в проекте типового плана счетов новации в отношении внеоборотных активов, нужно признать

**ПРИЛОЖЕНИЕ 4**

позитивным введение новой учетной категории в белорусскую практику – долгосрочные финансовые вложения, операции с которыми предлагается с 1.01.2012 года отражать на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Следует в этой связи отметить, что в соответствии с действующим типовым планом счетов, утвержденным постановлением Минфина РБ от 30.05.2003 № 89, и Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Минфина РБ № 19 от 14.02.2008, существенные отличия от международной практики касаются раскрытия информации о финансовых вложениях в бухгалтерском балансе. Данные противоречия возникают в следствие применения ряда нормативных документов [83; 84; 237]. Так, в балансе организаций Республики Беларусь все финансовые вложения отражаются в одноименной статье в составе текущих активов, тогда как в Приложении к балансу следует раскрывать информацию как о долгосрочных, так и о краткосрочных финансовых вложениях. При этом ни Типовой план счетов, ни Инструкция № 19 не предусматривают раскрытия информации в зависимости от срочности погашения финансовых вложений. Опыт других стран показывает, что раздельное отражение данных активов в балансе имеет место во всех странах, кроме Республики Беларусь; данное требование поддержано 4-й Директивой ЕС и МСФО. Кроме того, в типовой структуре бухгалтерского баланса по МСФО, а также балансе Украины краткосрочные финансовые инвестиции, отражаемые в составе оборотных активов, классифицируются дополнительно по степени ликвидности. Так, из величины текущих инвестиций выделены наиболее ликвидные – краткосрочные финансовые вложения сроком погашения до 3-х месяцев и отнесены к группе статей «Денежные средства и их эквиваленты», т.е. в ту часть активов, которая может быть использована для погашения обязательств в максимально сжатые сроки [202, с.227], что позволяет более точно исчислить коэффициенты ликвидности. Раздельное отражение долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений в балансах организаций Республики Беларусь, а также выделение срочных к погашению финансовых инструментов (до 3-х месяцев) возможно при соответствующем построении аналитического учета, обеспечиваю-

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

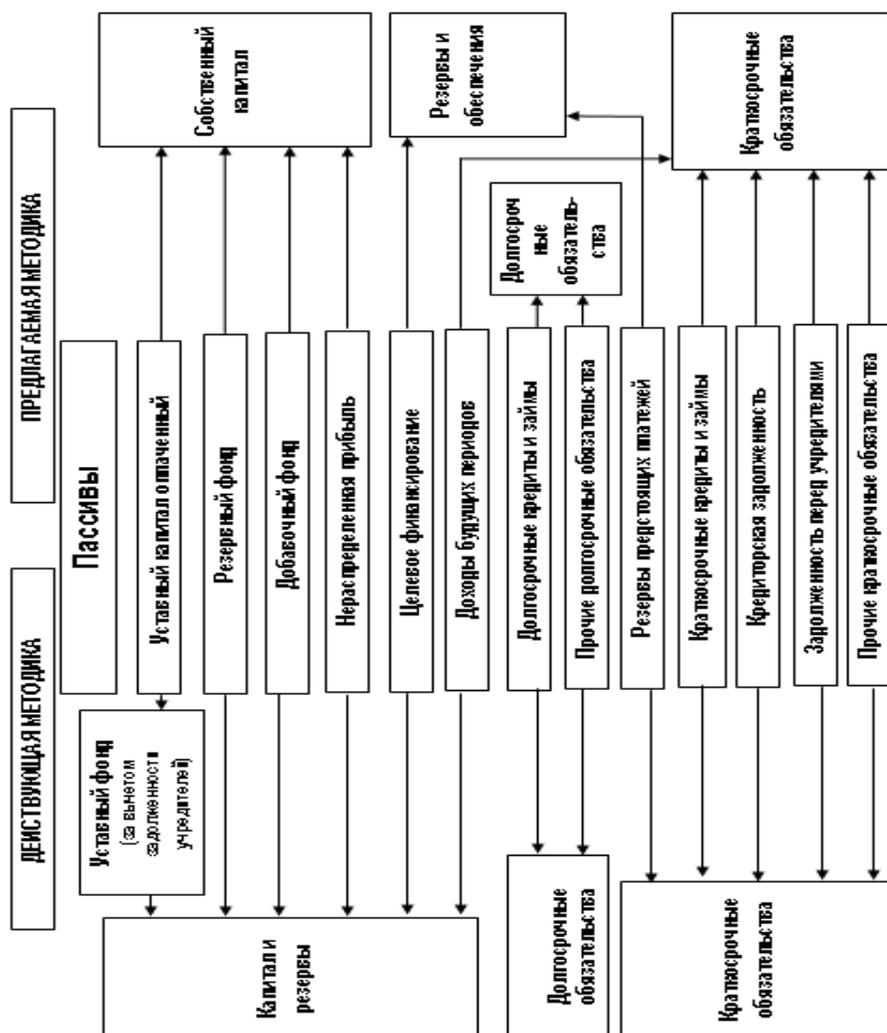
на \_\_\_\_\_ 20\_\_г.

		КОДЫ		
		форма № 1 по ОКУД	0502070	
		дата (год, месяц, число)		
Организация	по ОКЮЛП			
Учетный номер плательщика	УНП			
Вид деятельности	по ОКЭД			
Организационно-правовая форма	по ОКОНФ			
Орган управления	по СООУ			
Единица измерения	по ОКЕИ			
Адрес				
		Контрольная сумма		
		Дата утверждения		
		Дата отправки		
		Дата принятия		

АКТИВ	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства			
первоначальная стоимость	101		
амортизация	102		
остаточная стоимость	110		
Долгосрочные биологические активы			
первоначальная стоимость	111		
амортизация	112		
остаточная стоимость	120		
Нематериальные активы			
первоначальная стоимость	121		
амортизация	122		
остаточная стоимость	130		
Вложения во внеоборотные активы	140		

### ПРИЛОЖЕНИЕ 3

#### РЕСТРУКТУРИРОВАНИЕ ПАССИВОВ ОРГАНИЗАЦИИ



Примечание – Собственная разработка на основании нормативно-правовых актов и литературных источников

щем получение данных о финансовых вложениях как по их видам, так и по срокам погашения (таблица 2.1.4).

Таблица 2.1.4 – Отражение финансовых вложений в балансе

Страна	Выделение в балансе	
	в составе внеоборотных активов	в составе оборотных активов
Украина	+ «Долгосрочные финансовые инвестиции»	+ «Текущие финансовые инвестиции»
Казахстан	+ «Долгосрочные финансовые инвестиции»	+ «Краткосрочные финансовые инвестиции»
Россия	+ «Долгосрочные финансовые вложения»	+ «Краткосрочные финансовые вложения»
Республика Беларусь	-	+ «Финансовые вложения»
Польша	+ «Долгосрочное финансовое имущество» (включает долгосрочную дебиторскую задолженность)	+ «Ценные бумаги, предназначенные для оборота»
Чехия	+ «Финансовые инвестиции»	+ «Краткосрочное финансовое имущество»
Германия	+ «Финансовые вложения»	+ «Ценные бумаги»
Эстония	+ «Долгосрочные финансовые инвестиции»	+ «Акции и прочие ценные бумаги»
МСФО	+ «Инвестиционная собственность»	+ «Финансовые активы»
4-я Директива ЕС	+ «Финансовые основные активы»	+ «Ценные бумаги, инвестиции»

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников и [22]

Вместе с тем нужно обратить внимание и на предлагаемые изменения в типовом плане счетов, которые, на наш взгляд будут искажать реальную величину внеоборотных активов. Это касается счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы». Учет оборотных активов (строительных материалов, которые согласно действующему законодательству отражаются на счете 10 «Материалы») на счете, предназначенном для отражения долгосрочных активов, противоречит экономической их сущности и способствует искажению данных о наличии долгосрочных активов организации. Кроме того, вывод данного вида активов из состава оборотных приведет к искусственному занижению ликвидности организации.

Поэтому считаем нецелесообразным изменение содержательного наполнения и переименование счета 07 «Оборудование к установке».

## 2.2 Оборотные активы

МСФО (IAS 1) устанавливает ряд критериев для классификации активов как оборотных:

(i) предполагается, что актив будет конвертирован в денежные средства (или предназначен для продажи или внутреннего использования) в течение обычного операционного цикла;

(ii) актив предназначается, главным образом, для торговых целей;

(iii) предполагается, что актив будет конвертирован в денежные средства в течение двенадцати месяцев после даты бухгалтерского баланса; или

(iv) актив представляет собой денежные средства (или эквивалент денежных средств в соответствии с определением МСФО (IAS) 7), если на его обмен не установлены ограничения (или он предназначен для погашения обязательств) как минимум в течение двенадцати месяцев после даты бухгалтерского баланса.

Все прочие активы должны классифицироваться как внеоборотные.

Одним из наиболее значимых видов оборотных активов являются **товарно-материальные (производственные) запасы** (таблица 2.2.1).

Таблица 2.2.1 – Сравнительная характеристика учёта и отражения в отчётности **запасов**

<i>Критерии</i>	<i>Республика Беларусь</i>	<i>МСФО</i>
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Определение запасов</b>	Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 30.05.2003 № 89: Производственные	IAS 2 «Запасы» (принят 01.01.1995; новая редакция вступила в силу с 1 января 2005 г.) Материально-производ-

## ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 2

1	2
<i>Таджикистан</i>	Процесс реформирования на начальной стадии, не активизирован. После середины 1995 года новое правительство Таджикистана стало активно сотрудничать со Всемирным Банком и Международным валютным фондом в разработке программы макроэкономической стабилизации и структурных реформ, результатом чего явилось принятие в ноябре 1995 года Правительственной программы реформ, рассчитанной на период с 1995 по 2000 год. Одним из компонентов осуществленной программы стала разработка и внедрение новой схемы бухгалтерского учета и ревизии банковской отчетности, а также разработка эффективного механизма платежей и проверки деятельности банков.
<i>Туркменистан</i>	Процесс реформирования на начальной стадии, не активизирован. Создается правовая база для перехода к рыночной экономике, совершенствуются действующие нормативные акты. Также разрабатываются и принимаются новые документы, в частности, приняты законы "Об аудиторской деятельности" и "О бухгалтерском учете". В Департаменте методологии Министерства экономики и финансов Туркменистана обсуждаются возможности создания ассоциации профессиональных бухгалтеров и внедрения международных стандартов.

Примечание – Обзор на основе Отчета о международном опыте внедрения МСФО [<http://fkcb.ffms.ru/attach/12/336.doc>]

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 2

1	2
<b>Казахстан</b>	<p>Активный процесс реформирования.</p> <p>Определены стандарты бухгалтерского учета как документы, устанавливающие методы и порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, основные принципы учета и требования к внешнему и внутреннему аудиту. Казахстанские стандарты бухгалтерского учета основаны на международных стандартах.</p> <p>С 01 января 1997 года были введены в действие:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 20 стандартов бухгалтерского учета, разработанные на основании IAS;</li> <li>- Генеральный план счетов бухгалтерского учета</li> </ul> <p>Процесс реформирования бухгалтерского учета нельзя считать завершенным, так как формы первичных и отчетных документов и облагаемая база для исчисления налогов продолжают изменяться.</p> <p>Составление отчетности в соответствии с МСФО без помощи аудиторов и специалистов по методологии бухгалтерского учета представляется проблематичным.</p>
<b>Киргизстан</b>	<p>Процесс реформирования на начальной стадии, не активизирован.</p> <p>Президентом Кыргызской Республики 3 апреля 2000 года № 73 был издан Указ «О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности», в соответствии с которыми создана Национальная комиссия по стандартам финансовой отчетности и аудиторской деятельности при Президенте Кыргызской Республики.</p> <p>Реформирование осуществляется с большими трудностями.</p>
<b>Узбекистан</b>	<p>Процесс реформирования на начальной стадии, не активизирован.</p> <p>В целях координации усилий в ходе реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности 19 октября 2001 года Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан подписала соглашение с Международной ассоциацией бухгалтеров и аудиторов «Содружество» о представлении взаимных интересов и проведении совместных разработок по проблемам реформ бухгалтерского учета и аудита в России и Узбекистане.</p>

Продолжение таблицы 2.2.1

A	1	2
	<p>запасы включают имущество, предназначенное для обработки, переработки или использования в производстве и для других целей и хозяйственных нужд.</p> <p><i>Инструкция о порядке составления и представления форм бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина 14.02.2008 N 19:</i> по статье «Запасы и затраты» приводится информация об остатках активов, приобретенных и (или) произведенных организацией, незавершенных производством полуфабрикатах, работах и услугах, суммах издержек обращения, приходящихся на остатки нереализованных товаров, предназначенных для реализации.</p> <p><i>Постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов»:</i> В качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации</p>	<p>ственные запасы – это активы, которые предназначены для перепродажи в ходе нормальной деятельности, используются в процессе производства для последующей перепродажи, в форме сырья или материалов в производственном процессе или для предоставления услуг</p>
<b>Оценка запасов</b>	<p><i>До 2011 года - Постановление МФ РБ 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов. С 27.01.2011г - Постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов».</i></p> <p>Материалы принимаются к бухгалтерскому учёту по фактической себестоимости.</p>	<p>«Правило наименьшей оценки»: запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин – себестоимости и возможной чистой цене продаж</p>

РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В НЕКОТОРЫХ СТРАНАХ

A	1	2
	<p>Предусмотрено оценивать запасы одним из трех способов: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по способу ФИФО (по ценам первого приобретения).</p>	
<p><b>Состав запасов</b></p>	<p><i>Постановление Минфина 14.02.2008 N 19. Инструкция о порядке составления и представления форм бухгалтерской отчетности.</i></p> <p>К запасам и затратам относятся следующие статьи:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- сырье, материалы и другие аналогичные активы ;</li> <li>- животные на выращивании и откорме;</li> <li>- затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты</li> <li>- расходы на реализацию;</li> <li>- готовая продукция и товары для реализации;</li> <li>- товары отгруженные;</li> <li>- выполненные этапы по незавершенным работам;</li> <li>- расходы будущих периодов;</li> <li>- прочие запасы и затраты.</li> </ul> <p><i>До 2011 года - Постановление МФ РБ 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов.</i> К материалам относятся: сырьё и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности, специальная оснастка и специальная одежда</p> <p><i>С 2011 г. - Постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов»:</i></p> <p>сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные ма-</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- товары, приобретённые и хранящиеся для перепродажи;</li> <li>- готовая продукция;</li> <li>- незавершенное производство;</li> <li>- основные и вспомогательные материалы, предназначенные для использования в процессе производства</li> </ul>

Страна	Результаты реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности
1	2
<p><b>Украина</b></p>	<p>Активный процесс реформирования.</p> <p>Реализованы следующие направления реформы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Создание правовой базы для принятия и введения Международных стандартов бухгалтерского учета и аудита;</li> <li>• Создание и внедрение программы сертификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов;</li> <li>• Анализ опыта внедрения национальных стандартов бухгалтерского учета и определение путей совершенствование практики их внедрения;</li> <li>• Внедрение системы управленческого учета;</li> <li>• Помощь в укреплении профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов Украины;</li> </ul> <p>В соответствии с утвержденной Программой реформирования бухгалтерского учета 1 декабря 1998 г. Министерство финансов Украины утвердило «Перечень и сроки утверждения и введения в практику стандартов бухгалтерского учета (ПБУ)».</p> <p>Сейчас действует 25 ПБУ.</p> <p>Продолжается работа по разработке новых у усовершенствованию уже действующих ПБУ.</p>
<p><b>Республика Молдова</b></p>	<p>Активный процесс реформирования.</p> <p>Достигнуты следующие основные результаты перехода на МСФО:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• создана новая нормативная база бухгалтерского учета,</li> <li>• разработаны и внедрены новые формы финансовой отчетности,</li> <li>• введена программа непрерывного профессионального образования и сертификации бухгалтеров и аудиторов, соответствующая требованиям Международной федерации бухгалтеров.</li> </ul> <p>Нормативная база бухгалтерского учета основана на МСФО и включает три основных элемента:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ),</li> <li>- Комментарии по применению НСБУ,</li> <li>- План счетов бухгалтерского учета.</li> </ul> <p>Содержание финансовой отчетности и порядок оценки ее показателей соответствуют принципам МСФО и не требуют трансформации.</p>

При формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности применимы требования надёжности (достоверности) и существенности информации.

Существенность информации - это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматривается относительно её существенности.

Под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, при которой квалифицированный пользователь в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения.

В целях обеспечения достоверности информация должна максимально полно отражать факты хозяйственной жизни, которые она может отражать или которые предположительно будет отражать.

Продолжение таблицы 2.2.1

А	1	2
	<p>териалы, запасные части, тара (далее - материалы); инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления (далее - отдельные предметы в составе средств в обороте); животные на выращивании и откорме; незавершенное производство; готовая продукция; товары.</p>	
<p><b>Переоценка запасов</b></p>	<p>Допускается в соответствии с <i>постановлением СМ РБ от 31.12.2000 № 121 «О переоценке товарно-материальных ценностей сельскохозяйственных предприятий»</i>: сельскохозяйственным организациям разрешено производить переоценку покупных товарно-материальных ценностей. Указанную переоценку следует производить на первое число каждого квартала исходя из индекса цен производителей промышленной продукции производственно-технического назначения последнего месяца квартала к последнему месяцу предыдущего квартала, а остаток товарно-материальных ценностей собственного производства – по закупочным ценам, действующим на момент переоценки (за исключением животных на выращивании и откорме). Результаты переоценки должны относиться на увеличение собственного капитала организации.</p> <p>Предусмотрен счет бухгалтерского учёта 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» [237]</p>	

A	1	2
	<p><i>Постановление СМ РБ от 21.01.2009 № 59 (п.2), Постановление МФ РБ от 27.01.2009 № 6:</i> организации могут переоценить (изменить стоимость) производственные запасы (сырье, материалы, комплектующие изделия) до цен последнего приобретения, если это не приведет к увеличению стоимости таких запасов (уценка производственных запасов), с отнесением в бухгалтерском учете результатов за счет добавочного фонда.</p> <p><i>С 2011 г. - Постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов»:</i></p> <p>Запасы, которые устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью запасов, если последняя выше чистой стоимости реализации.</p> <p>При определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.</p> <p>Материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не уцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответ-</p>	

**ПРИМЕРНОЕ СОДЕРЖАНИЕ СТАТЬИ  
ЗАКОНА «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ И ОТЧЕТНОСТИ»  
«ПРИНЦИПЫ СОСТАВЛЕНИЯ И КАЧЕСТВЕННЫЕ ХА-  
РАКТЕРИСТИКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТ-  
ЧЁТНОСТИ»**

При формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности организации должны руководствоваться следующими принципами:

непрерывности - организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость самоликвидации или существенного сокращения деятельности;

начисления - факты хозяйственной деятельности организации (активы, собственный капитал, обязательства, доходы, расходы) относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;

осмотрительности - обеспечение большей готовности к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и обязательств, чем доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

приоритета содержания перед формой - отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и условий хозяйствования;

нейтральности - бухгалтерская (финансовая) отчетность не должна представлять информацию в целях удовлетворения интересов одних групп пользователей перед другими.

Финансовые отчеты рассматриваются как отражающие правдивый и беспристрастный подход, или точно представляющие финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении предприятия.

Информация, включаемая организациями в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, должна быть полной, понятной, отвечать потребностям пользователей, быть правильной и сравнимой.

наук : 08.00.12 / Л.Ф.Шилова. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с.

268. Шундалов, Б. Методологические основы капитализации собственных оборотных средств / Б. Шундалов, С.Тимошкова // Финансы, учёт, аудит. – 2005. – № 12. – С. 25–26.

269. Щадилова, С.Н. Особенности ведения бухгалтерского учета с применением МСФО / С.Н. Щадилова. – М. : Дело и сервис, 2007. – 319 с.

270. Щербатюк, С.Ю. Необходимость совершенствования отчётной информации в Республике Беларусь / С.Ю. Щербатюк // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2008. – № 8. – С. 51–55.

271. Щербатюк, С.Ю. Основные направления совершенствования качественных характеристик бухгалтерской (финансовой) отчётности в Республике Беларусь / С.Ю. Щербатюк // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2008. – № 7. – С. 40–45.

272. Щербатюк, С.Ю. Подходы к учету и отражению основных средств / С.Ю. Щербатюк // Финансы, учет, аудит. – 2009. – № 5. – С. 23–27.

273. Щербатюк, С.Ю. Совершенствование структуры бухгалтерского баланса по статье «Запасы и затраты» / С.Ю. Щербатюк, И.В. Фомина // Современные технологии сельскохозяйственного производства: материалы XII междунар. науч.-практ. конф., Гродно, 16-17 апр. 2009 г. / Гродн. гос. аграрн. ун-т ; редкол. : В.К. Пестис [и др.]. – Гродно, 2009. – С. 146–147.

Продолжение таблицы 2.2.1

А	1	2
	<p>ствующей себестоимости или выше себестоимости. На сумму уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации делается запись по дебету счетов учета финансовых результатов и кредиту счета 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей".</p>	
<p><b>Фактическая себестоимость запасов</b></p>	<p><i>Постановление МФ РБ 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов:</i>                      Фактической себестоимостью приобретенных материалов признается сумма фактических затрат организации на их приобретение за исключением налога на добавленную стоимость.                      Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных материалов. Учет и формирование затрат на производство материалов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.                      Фактическая себестоимость материалов, внесенных в качестве вклада в уставный фонд организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством. В случае если расходы по доставке ТЗР оплачивает принимающая сторона, то фактическая себестоимость материалов увеличивается на сумму произведенных расходов.                      Фактическая себестоимость материалов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также</p>	<p>Стоимость запасов должна включать стоимость приобретения, расходы, связанное с переработкой продукции, расходы на доставку запасов к месту их расположения и приведения их в надлежащее состояние.                      Расходы на приобретение запасов включают указанную в договоре стоимость запасов, таможенную пошлину на ввоз и прочие налоги, транспортно-заготовительные расходы и прочие расходы, прямо связанные с приобретением готовой продукции, материалов и услуг</p>

Продолжение таблицы 2.2.1

А	1	2
	<p>остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Сумма расходов по доставке учитывается в аналогичном порядке.</p> <p>Фактическая себестоимость приобретенных материалов включает: стоимость материалов по ценам приобретения; ТЗР; расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях. Стоимость материалов по покупным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы.</p> <p><i>Постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов»:</i></p> <p>Фактическая себестоимость запасов, приобретенных за плату, определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение.</p> <p>К фактическим затратам на приобретение запасов относятся: стоимость запасов по ценам приобретения; таможенные сборы и пошлины; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы; затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию; затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях; транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.</p> <p>Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в фактическую себестои-</p>	

255. Финансовый менеджмент: теория и практика / Е.С. Стоянова [и др.] ; под общ. ред. Е.С. Стояновой. – 5-е изд. – М. : Перспектива, 2004. – 656 с.

256. Финансовый менеджмент / Г.Б. Поляк [и др.] ; под ред. проф. Г.Б. Поляка. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 518 с.

257. Финансовый менеджмент / Н.Ф. Самсонов [и др.] ; под ред. проф. Н.Ф. Самсонова. – 2-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 415 с.

258. Финансы предприятий АПК: учеб. пособие / Н.Е.Заяц [и др.] ; под общ. ред. Н.Е. Заяц, Т.Е. Бондарь. – Минск : БГЭУ, 2000. – 256 с.

259. Финансы предприятий: учеб. Пособие / Н.Е.Заяц [и др.] ; под общ. ред. Н.Е. Заяц, Т.И. Василевской. – Минск : Выш.шк., 2005. – 528 с.

260. Финансы предприятий: теория и практика / С.В. Большаков. – М. : Книжный мир, 2005. – 617 с.

261. Фридкин, Л.Б. Правовые проблемы реформирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь / Л.Б. Фридкин // [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://test-site-6.nsys.by/content/blogcategory/35/65/>. – Дата доступа : 15.01.2008.

262. Хелферт, Э. Техника финансового анализа. Путь к созданию стоимости бизнеса / Э. Хелферт; пер.с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2003 . – 637 с.

263. Чая, В.Т. Концептуальные основы адаптации МСФО в России / В.Т. Чая // [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://reglament.net/bank/msfo/>. – Дата доступа : 01.02..2008.

264. Чечёткин, А.С. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве: учеб. пособие / А.С. Чечеткин. – Минск : ИВЦ Минфина, 2005. – 464 с.

265. Шавлюк, А.Е. Аспекты гармонизации отчетности / А.Е. Шавлюк // Финансы, учёт, аудит. – 2010. – № 10 (201). – С. 27–29.

266. Шавлюк, А.Е. Виды государственной поддержки и их отражение в бухучете / А.Е. Шавлюк // Финансы, учёт, аудит. – 2011. – №2 (205). – С. 35–36.

267. Шилова, Л.Ф. Методология формирования и инструментарий Бухгалтерской отчетности : автореф. дис. ... д экон.

чётной даты : учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

248. Ухова, Ю. Инструмент получения отчётности по международным стандартам / Ю.Ухова // Методический журнал «МСФО и МСА в кредитной организации» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://reglament.net/bank/msfo>. – Дата доступа : 01.02.2008.

249. Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

250. Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

251. Ушвицкий, Л.И. Совершенствование методики анализа платёжеспособности и ликвидности организаций / Л.И. Ушвицкий, А.В. Савцова, А.В. Малеева // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 17 (74). – С. 21–29.

252. Философский энциклопедический словарь / Редкол. : С.С. Аверинцев, Э.А. Араб-Оглы, Л.Ф. Ильичёва [и др.] – 2-е изд. – М. : «Советская Энциклопедия», 1989. – 815 с.

253. Финансовые инструменты. МСФО (IAS) 32 «Раскрытие и представление информации» и МСФО (IAS) 39 «Признание и оценка»: учеб. пособие по МСФО : в 3 ч. / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Ч. 1. Первоначальное признание. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

254. Финансовые инструменты. МСФО (IAS) 32 «Раскрытие и представление информации» и МСФО (IAS) 39 «Признание и оценка»: учеб. пособие по МСФО : в 3 ч. / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Ч. 3. Последующее признание. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

Продолжение таблицы 2.2.1

А	1	2
	мость приобретенных запасов. Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении в организации определяется в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов.	
<b>Прочие расходы, включающие стоимость запасов</b>	<i>Постановление МФ РБ 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов:</i> транспортно-заготовительные расходы включают расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договора; расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и их доставкой (сопровождением) в организацию; расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды); наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим и иным посредническим организациям; плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях; плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов;	Прочие затраты могут включаться в стоимость запасов только в том случае, если они понесены для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние. Такие затраты включают транспортные расходы, расходы по хранению, а также специфические работы по дизайну продукции для удовлетворения потребностей конкретного клиента.

Продолжение таблицы 2.2.1

А	1	2
	<p>расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов; стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли.</p> <p>Расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях включают в себя затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретаемых материалов, не связанные с производственным процессом. При выполнении таких работ сторонними организациями в расходы по доведению включается стоимость выполненных работ и расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, по погрузке и выгрузке, выполненные сторонними организациями.</p> <p><i>Постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов»:</i> В фактическую себестоимость запасов, включаются также фактические затраты организации на доставку запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.</p>	
<p><b>Учёт и оценка запасов при их выбытии</b></p>	<p>по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).</p> <p>Запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, должны оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.</p>	

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

№ 89 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 11.12.2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2005.

238. Титенкова, Н.Э. Статистическое изучение финансовой устойчивости страховых организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Н.Э.Титенкова ; БГЭУ. – Минск, 1997.

239. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерский финансовый учёт на предприятиях Украины / Н.М. Ткаченко. – 7-е изд. – Киев : А.С.К., 2004. – 864 с.

240. Толкачёва, Е.Г. Методика прогнозного анализа финансовой устойчивости предприятия и принятие обоснованных управленческих решений / Е.Г. Толкачёва // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2003. – № 8. – С. 27–32.

241. Толкачёва, Е.Г. Показатели ликвидности и платёжеспособности как основные критерии оценки финансовой устойчивости предприятия / Е.Г. Толкачёва // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2001. – № 7. – С. 25–31.

242. Толкачёва, Е.Г. Текущий анализ финансовой устойчивости предприятия: методики и перспективы развития / Е.Г. Толкачёва // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2002. – № 3. – С. 37–49.

243. Толкачёва, Е.Г. Экономическое содержание и значение финансовой устойчивости субъекта хозяйствования в рыночной экономике / Е.Г. Толкачёва // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2001. – № 7. – С. 21–24.

244. Толстенок, Н.П. Развитие экспресс-анализа финансовой устойчивости предприятия с использованием методов абсолютной оценки / Н.П. Толстенок // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2003. – № 2. – С. 22–27.

245. Туктарова, Л.Р. Стратегия обеспечения хозяйственной устойчивости промышленного предприятия: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Л.Р. Туктарова. – Самара, 2002. – 19 с.

246. Удалова, З.В. Формирование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями: теория и методология : автореф. дис. ... д экон. наук : 08.00.12 / З.В. Удалова. – Ростов-на-Дону, 2011. – 55 с.

247. Условные события и события, произошедшие после от-

деятельность»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 окт. 2004 г., № 183 // Эталон–Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь – Минск, 2007.

227. Стандарт бухгалтерской отчетности «Прибыль на акцию»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 дек. 2004 г., № 198 // Эталон–Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь – Минск, 2007.

228. Стандарты бухгалтерского учета Республики Казахстан : обзор: текст по состоянию на 10.01.2008г. [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.pavlodar.com/zakon>. - Дата доступа : 10.01.2008.

229. Стандарты бухгалтерского учета: сб. норматив. док. – 3-е изд., доп. – Минск : Информпресс, 2006. – 204 с.

230. Станиславчик, Е.Н. Анализ финансового состояния неплатежеспособных предприятий / Е.Н. Станиславчик. – М. : Ось-89, 2004. – 174 с.

231. Стешиц, Л.И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК / Л.И. Стешиц. – Минск : «ИВЦ Минфина», 2007. – 537 с.

232. Стешиц, Л.И. Обобщение и отражение информации о финансовых результатах в сельскохозяйственных организациях / Л.И. Стешиц, М.И. Стешиц. – Минск : Белорусский научный институт внедрения новых форм хозяйствования в АПК, 2005. – 46 с.

233. Стоун, Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс / Д.Стоун, К.Хитчинг ; пер. с англ. Ю.А. Огибина [и др.] ; под общ. ред. Б.С.Лисовика, М.Б. Ярцева. – СПб : Литера плюс, 1994. – 272 с.

234. Сушкевич, А.Н. Организация бухгалтерского учета и внутреннего аудита / А.Н.Сушкевич. – Минск : Ред.журн. «Пром.-торг.право», 2006. – 160 с.

235. Татур, С.К. Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий / С.К. Татур. – М.: Издательство экономической литературы, 1962. – 230 с.

236. Терехова, В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие для вузов / В.А. Терехова. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2003. – 267 с.

237. Типовой план счетов и Инструкция по его применению: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г.,

Сравнительный анализ отечественной и зарубежной практики показывает, что особенности представления информации о запасах в балансе обусловлены в основном различиями в методике их учета и оценки.

Учет запасов в международной практике регулируется IAS 2 «Запасы» [73], в Республике Беларусь до 2010 года следовало руководствоваться рядом нормативных актов [79; 140; 158]. Однако с 2010 года нормативная база подверглась существенному изменению. Окончательные изменения были приняты в 2011 году.

Последние изменения в учете производственных запасов были утверждены постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Инструкция по бухгалтерскому учету запасов» (в ред. постановления Минфина от 27.04.2011 N 25), которым также были отменены постановления Минфина РБ: от 17.07.2007 № 114 «Об утверждении Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов»; от 15.05.2002 № 74 «Об утверждении Инструкции о порядке учета поступления, хранения и расходования горюче-смазочных материалов»; от 23.03.2004 № 41 «О лимите стоимости активов, учитываемых в бухгалтерском учете в составе средств в обороте».

В принятой Инструкции по бухгалтерскому учету запасов реализованы значительные изменения, позволившие приблизить отечественный учет запасов к МСФО.

В частности, впервые законодательно определена учетная категория «запасы». Терминология, используемая в инструкции № 133, приближена к терминологии согласно IAS 2 «Запасы». Также введена в национальную учетную практику категория «чистая стоимость реализации», которая определяется по каждой единице запасов или по группе запасов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на завершение производства и (или) реализацию. При определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода. Такой подход соответствует IAS 2 «Запасы».

Структура запасов, представленная в балансах белорусских

организаций, отличается от принятой в международной практике. По статье «Запасы и затраты» (строка 210) в балансе приводится информация об остатках активов, приобретенных и (или) произведенных организацией, незавершенных производством полуфабрикатах, работах и услугах, суммах издержек обращения, приходящихся на остатки нереализованных товаров, предназначенных для реализации. В состав запасов включаются также расходы на реализацию, товары отгруженные, расходы будущих периодов (аналогично практике России) [84].

Включение *товаров отгруженных* в состав запасов связано с допустимостью альтернативных подходов к отражению выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) в Республике Беларусь и в России. Возможность учёта выручки по мере оплаты продукции (товаров, работ, услуг) покупателем приводит к возникновению статьи «Товары отгруженные». Однако по сути данные активы являются дебиторской задолженностью. На наш взгляд, отражение товаров отгруженных в составе запасов приводит к необоснованному завышению их величины, в результате чего занижаются расчётные показатели ликвидности запасов. Поэтому в целях более точной идентификации данной группы активов, товары отгруженные следует вывести из состава запасов и присоединить к краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков. При этом возникает проблема оценки данного вида активов, поскольку в соответствии с действующим законодательством отражение отгруженной продукции на счете 45 «Товары отгруженные» производится по фактической себестоимости. Следовательно, при включении статьи «Товары отгруженные» в группу статей дебиторской задолженности в оценке по фактической себестоимости будет искажена сумма дебиторской задолженности, учет которой за реализованную продукцию, оказанные услуги должен осуществляться по ценам реализации с НДС. Для устранения такого несоответствия, на наш взгляд, следует на разницу между фактической себестоимостью (учетной стоимостью) товаров отгруженных и ценой их реализации с учетом НДС производить дооценку дебиторской задолженности и отражать её по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». После фактической оплаты покупателем отгру-

214. Самсонова, С. Система показателей финансового состояния предприятия / С. Самсонова // Планово-экономический отдел. – 2005. – № 8. – С. 32–37.

215. Селезнёва, Н.Н. Финансовый анализ: учеб. пособие / Н.Н. Селезнёва, А.Ф. Ионова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 479 с.

216. Сельское хозяйство: учеб. пособие по МСФО / «Прайс-вотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

217. Скамай, Г.В. Экономический анализ деятельности предприятий / Г.В. Скамай, М.И. Трубочкина. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 296 с.

218. Советский энциклопедический словарь / Научно-редакционный совет: А.М. Прохоров [и др.] – М. : «Советская Энциклопедия», 1981. – 1600 с.

219. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

220. Соловьёва, О.В. Международная практика учёта и отчётности / О.В. Соловьёва. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 332 с.

221. Соловьёва, О.В. МСФО и ГААП: учёт и отчётность / О.В. Соловьёва. – М. : ИД ФБК-Пресс, 2004. – 324 с.

222. Сотникова, А.В. Содержание, структура и пути совершенствования белорусского «Отчёта о прибылях» в соответствии с требованиями МСФО / А.В. Сотникова // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 7. – С.15–19.

223. Сошникова, Л.А. Многомерный статистический анализ: практикум / Л.А. Сошникова, В.Н. Тамашевич, Л.А. Махнач ; под ред. Тамашевич В.Н. – Минск : БГЭУ, 2004. – 162 с.

224. Сохиев, Б.Н. Оценка биологических активов по справедливой стоимости в условиях российской практики ведения учета / Б.Н. Сохиев, О.В. Мощенко // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 10. – С.43–47.

225. Стандарт бухгалтерской отчётности «Объединение организаций»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 окт. 2004 г., № 184 // Эталон–Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

226. Стандарт бухгалтерской отчётности «Прекращаемая

Рыбак // ФУА. – 2011. – №5 (208). — С. 20 - 23.

203. Савицкая, Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности / Г.В.Савицкая. – 4-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 383 с.

204. Савицкая, Г.В. Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий: учебник / Г.В.Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 368 с.

205. Савицкая, Г.В. Бухгалтерский баланс как информационный ресурс / Г.В. Савицкая, Е.А. Гудкова // Финансы, учёт, аудит. – 2007. – № 8. – С. 23–27.

206. Савицкая, Г.В. Методика расчёта показателей оборачиваемости капитала / Г.В. Савицкая, Е.А. Гудкова // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 2. – С. 3–8.

207. Савицкая, Г.В. Об опыте Украины в области построения финансовой отчётности / Г. Савицкая, Н. Широкий // Гл.бухгалтер. – 2001. – № 24. – С.58–60.

208. Савицкая, Г.В. Обоснование критериев оценки риска банкротства сельскохозяйственных предприятий / Г.В Савицкая // Бухгалтерский учёт и анализ. – 1999. – № 4. – С. 27–30.

209. Савицкая, Г.В. Показатели эффективности и интенсивности использования капитала. Методика их расчёта и анализа / Г.В Савицкая, И.Н. Борбит // Бухгалтерский учёт и анализ. – 1999. – № 9. – С. 33– 37.

210. Савицкая, Г.В. Проблемы финансового анализа / Г.В.Савицкая // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2001. – № 4. – С. 48–51.

211. Савицкая, Г.В. Разработка дискриминантной факторной модели для оценки риска банкротства сельхозпредприятий / Г.В. Савицкая // Проблемы стабилизации и экономического роста Республики Беларусь. – Минск : БГЭУ, 1999.

212. Савицкая, Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Г.В.Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 288 с.

213. Савчук, В.П. Финансовый анализ деятельности предприятия (международные подходы) / В.П. Савчук // Финансовый анализ [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru/finanalysis/reports/savchuk.shtml>. - Дата доступа : 10.01.2008.

женной продукции (с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в дебет счетов учета денежных средств) отражение выручки будет производиться по кредиту счета 90 «Реализация» в корреспонденции с дебетом счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (на учетную стоимость отгруженной продукции), 98 «Доходы будущих периодов» (на разницу между фактической себестоимостью (учетной стоимостью) товаров отгруженных и ценой их реализации с учетом НДС). Стоимость товаров отгруженных (фактическая себестоимость) будет списываться по дебету счета 90 «Реализация» в корреспонденции с кредитом счета 45 «Товары отгруженные».

Отражение товаров отгруженных в составе статей дебиторской задолженности позволит не только изменить внутреннюю структуру оборотных активов, вызвав уменьшение доли запасов и увеличив дебиторскую задолженность, но и устранить различия в структуре балансов организаций, применяющих различные варианты учета выручки от реализации.

Завышение величины запасов происходит также в связи с включением в их состав статьи «Расходы будущих периодов» (по международной терминологии данная группа активов относится к группе prepaid expenses [50, с.45]). Расходы будущих периодов можно рассматривать как активы, похожие на авансы, выданные поставщикам и подрядчикам. Некоторые экономисты рекомендуют в разделе prepaid expenses отражать все текущие предоплаты, объединив соответствующую информацию по счетам 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» [50, с.46]. Мы не согласны с таким подходом, поскольку между расходами будущих периодов и авансами выданными (учитываемыми по счетам 60 и 76) есть различия: авансы могут быть конвертированы в денежные средства и их эквиваленты, а расходы будущих периодов – нет. Эти prepaid expenses являются особыми объектами учёта, которые могут быть выделены в отдельную группу [173, с.80]. Такой подход предусмотрен 4-й Директивой ЕС [22, с.546], реализован в балансах предприятий США, Чехии, Эстонии [22, с.548-549], Украины, Польши, Германии [22, с.650-651].

При этом термин «расходы будущих периодов» означает за-

траты, произведенные в счёт доходов, которые будут получены в будущих периодах. Такие расходы могут быть краткосрочного и долгосрочного характера. В белорусской учётной практике информация обо всех предоплаченных расходах совмещается на счёте 97 «Расходы будущих периодов» и не разделяется в балансе, что противоречит международным стандартам, важнейшим требованием которых является раздельное отражение в отчётности краткосрочных и долгосрочных элементов. Поэтому, на наш взгляд, статью «Расходы будущих периодов» следует реструктурировать и отражать соответственно в составе оборотных и внеоборотных активов (например, США). Выделение же данной группы активов в отдельный раздел как это делается в Чехии, Германии, Польше, на Украине [22, с.650-651], считаем нецелесообразным, поскольку это не соответствует принципу ликвидности. Учитывая, что по степени ликвидности расходы будущих периодов менее ликвидны, чем запасы и затраты, а также дебиторская задолженность, они должны отражаться перед запасами отдельной статьёй.

Отличия в методологии бухгалтерского учёта и стандартов отчётности Республики Беларусь от международной практики состоит и в том, что в системе национального учета и отчетности не обособлена информация о *биологических активах* (таблица 2.2.2).

Выделение в структуре оборотных активов статьи «Биологические активы» предписывается IAS 41 «Сельское хозяйство» [216], в соответствии с которым текущие биологические активы – это зрелые биологические активы, способные давать продукцию в течение периода, не превышающего 1 год (например, посевы однолетних культур), молодняк животных, животные на выращивании, птица и пчелосемьи – независимо от срока их использования. Сельскохозяйственная продукция перестаёт быть элементом биологических активов и признаётся как отдельный актив в момент уборки (при её отделении от биологических активов или при прекращении жизненных процессов биологических активов, а также в период подготовки их к продаже или ожидании убоя) [147].

191. Раковец, В. Оприходование нематериальных активов / В. Раковец, А. Крупнова // Финансы, учёт, аудит. – 2009. – № 4. – С. 76.

192. Раковец, В. Списание дебиторской задолженности коммерческими организациями / В.Раковец // Финансы, учёт, аудит. – 2006. – №3. – С.38–41.

193. Резервы, условные обязательства и условные активы : учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru> – Дата доступа : 10.01.2008.

194. Риполь-Сарагоси, Ф.Б. Основы оценочной деятельности: учеб. пособие / Ф.Б. Риполь-Сарагоси. – М. : Издательство «Приор», 2001. – 240 с.

195. Рисин, И.Е. Применение К-прогнозных моделей в финансовом анализе предприятий / И.Е. Рисин, Ю.И. Трещевский // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 3. – С. 21–31.

196. Романова, И.В. Эволюция нормативно-правовой базы государственного регулирования финансового состояния организаций / И.В. Романова // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 7. – С. 59–64.

197. Рыбак, Т.Н. Промежуточные итоги / Т.Н. Рыбак // ФУА. – 2011. – №3 (206). — С. 20-21.

198. Рыбак, Т.Н. Трансформация белорусской отчетности в отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности: формы, подходы, подготовка информации / Т.Н. Рыбак [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://promogroup.by/content/view/65/35/>. – Дата доступа : 15.01.2008.

199. Рыбак, Т.Н. Пять этапов сближения с МСФО / Т.Н. Рыбак // ФУА. – 2010. – №2 (193). — С. 26.

200. Рыбак, Т.Н. Новый стандарт для малых и средних предприятий / Т.Н. Рыбак // ФУА. – 2010. – № 6 (197). — С. 20 - 23.

201. Рыбак, Т.Н. Бухгалтерский учет и аудит в Беларуси. Взгляд Всемирного банка / Т.Н. Рыбак // ФУА. – 2010. – № 8 (199). — С. 27 - 28.

202. Рыбак, Т.Н. Современные тенденции применения / Т.Н.

сурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article>. – Дата доступа : 10.01.2008.

183. Порядок оценки стоимости чистых активов юридических лиц, кроме банков: приказ М-ва финансов Респ. Беларусь, 20 янв. 2000 г., №24 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2005.

184. Правила по анализу финансового состояния и платёжеспособности субъектов предпринимательской деятельности: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва по управлению государственным имуществом и приватизации Респ. Беларусь, М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь, 27 апр. 2000 г., N 46/76/1850/20 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2004.

185. Представление финансовой отчетности: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

186. Прибыль на акцию: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

187. Проект типового плана счетов бухгалтерского учета / [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа : [http://minfin.gov.by/data/msfo/proekt\\_tps.pdf](http://minfin.gov.by/data/msfo/proekt_tps.pdf) – Дата доступа : 05.09.2011.

188. Проблемы и тенденции внедрения международных стандартов аудита в России / НОУ «Институт проблем предпринимательства» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.ippnou.ru/> – Дата доступа : 22.01.2008.

189. Радионов, Н.В. Основы финансового анализа: математ. методы, системный подход / Н.В. Радионов, С.П. Радионова. – СПб : Альфа, 1999. – 590 с.

190. Разваляева, О.Ю. Сущность и обеспечение финансовой устойчивости предприятий в переходной экономике : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / О.Ю. Разваляева. – Мн., 2000. – 20 с.

Таблица 2.2.2 – Отражение биологических активов в балансах разных стран

Страна	Выделение в балансе	
	в составе внеоборотных активов	в составе оборотных активов
Украина	+ «Биологические активы»	+ «Биологические активы»
Казахстан	+ «Биологические активы»	-
Россия	-	+ «Животные на выращивании и откорме», «Незавершённое производство»
Республика Беларусь	-	+ «Животные на выращивании и откорме», «Незавершённое производство»
Польша	-	-
Чехия	+ «Растительные комплексы долгосрочного покрова», «Основное стадо и рабочий скот»	+ «Животные на выращивании и откорме», «Незавершённое производство»

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Следовательно, к текущим биологическим активам следует относить животных на выращивании и откорме и незавершённое производство в растениеводстве и животноводстве. Таким образом, учетную категорию «Краткосрочные биологические активы» составят те учетные объекты, которые в соответствии с действующим законодательством находят отражение на счетах 20 «Основное производство» (субсчета 1 – «Растениеводство» и 2 – «Животноводство») и 11 «Животные на выращивании и откорме».

Несоответствия в национальном учёте и отчётности наблюдалось до 2011 года относительно применяемых *методов оценки запасов* (таблица 2.2.3). В соответствии с инструкцией № 114 в Республике Беларусь материалы принимаются к бухгалтерскому учёту по фактической себестоимости В качестве фактической стоимости может использоваться стоимость приобретения материалов с учётом транспортно-заготовительных расходов, ры-

ночные цены (по безвозмездно полученным материальным ценностям), фактическая себестоимость. Такой подход не отвечает «правилу наименьшей оценки» (Lower Of Cost Or Market - LCM), которое действует в международной системе учёта и отчётности и предполагает отражение активов по наименьшей из двух величин – себестоимости и возможной чистой цене продаж. Данный принцип продекларирован также в нормативных документах некоторых стран СНГ (например, Украина (П(С)БУ № 9 от 20.10.99), Казахстан (СБУ №2), Молдова (НСБУ № 2) [182; 228; 147]). Если фактическая себестоимость запасов, в т.ч. готовой продукции превышает рыночные цены, то балансовая оценка запасов будет завышена, что исказит информацию о размере активов организации.

Таблица 2.2.3 – Характеристика методов учёта и оценки запасов в международной учётной практике

Метод	Содержание метода	Страна, применяющая метод
А	1	2
Метод средней стоимости	<p>Базируется на предположении, что каждая единица запасов данного периода имеет одинаковую среднюю стоимость, рассчитываемую за определённый период [22, с.417]</p> <p><i>Постановление Минфина Республики Беларусь от 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов (п.36), Постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов»: (п.14):</i> При списании (отпуске) материалов, оцениваемых организацией по средней себестоимости, последняя определяется по каждой группе (виду) материалов как частное от деления общей себестоимости группы (вида) материалов на их количество, складывающихся, соответственно, из себестоимости и количества по оста-</p>	<p>Великобритания, Греция, Испания, Италия, Люксембург, Нидерланды, Германия, Португалия, США, Россия, Украина, Франция, Швейцария, Республика Беларусь, Казахстан, Молдова</p>

Финансы, учёт, аудит. – 2008. – № 3. – С. 20–22.

172. Панков, Д.А. Учёт и анализ в микроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики / Д.А. Панков. – Гродно : ГрГУ, 2001. – 558 с.

173. Пашигорева, Г.И. Применение международных финансовых стандартов отчётности в России: учеб. пособие / Пашигорева Г.И., В.И. Пилипенко. – СПб : Питер, 2003. – 174 с.

174. Педько, А.В. Комментарий к постановлению Совета Министров Республики Беларусь и Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 16.02.2006 г. № 233/2 «О мерах по повышению эффективности работы отраслей экономики, имеющих неплатёжеспособные организации» / А.В. Педько // Экономика, финансы, управление. – 2006. – № 5. – С. 52–54.

175. Передеряев, И.И. Учет и анализ банкротств / И.И. Передеряев. – М. : МГИУ, 2007. – 203 с.

176. Петренюк, В.Н. Методики ранней диагностики потенциального банкротства субъектов предпринимательской деятельности / В.Н. Петренюк. – 2004. – № 6. – С. 45–48.

177. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве: учебник : в 2 т. / М.З. Пизенгольц. – 4-е изд. – М. : Финансы и статистика, 2002. – Т.1 : Бухгалтерский финансовый учёт / М.З. Пизенгольц. – 480 с.

178. План счетов бухгалтерского учёта в сельскохозяйственных организациях. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учёта в сельскохозяйственных организациях. – 2-е изд. – Минск : ООО «Информпресс», 2008. – 244 с.

179. Пласкова, Н.С. Экономический анализ / Н.С. Пласкова. – М. : Эксмо, 2007. – 704 с.

180. Пожидаева, Т.А. Анализ финансовой отчетности / Т.А. Пожидаева. – М. : КноРус, 2007. – 319 с.

181. Положения по бухгалтерскому учёту основных средств и нематериальных активов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2001 г., №118 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 26.12.2003 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

182. Положения (стандарты) бухгалтерского учёта Украины: обзор: текст по состоянию на 10.01.2008г. [Электронный ре-

[accounting/buhuchet/standards/](http://accounting/buhuchet/standards/) – Дата доступа : 05.09.2011.

162. О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь : Директива Президента Респ. Беларусь, 31 дек. 2010, № 4 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

163. Основные средства: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

164. Основы составления и представления отчётности: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

165. Основы учёта и анализа в системе финансового менеджмента : учеб. пособие / Д.А. Панков [и др.] ; под общ. ред. Д.А. Панкова. – Минск : Современная школа, 2006. – 304 с.

166. О некоторых вопросах применения первичных учетных документов : Указ Президента Респ. Беларусь, 15 марта 2011, № 114 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

167. О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций : Указ Президента Респ. Беларусь, 14 июня 2004 г., № 280 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

168. Палий, В.Ф. Международные стандарты финансовой отчётности : учеб. пособие для вузов / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2002.

169. Панков, Д.А. Методика трансформации бухгалтерской отчётности в формат МСФО / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск : Изд-во Гревцова, 2008. – 120 с.

170. Панков, Д.А. Допущения и качественные характеристики отчётности / Д. Панков, Т. Рыбак, Д. Сыч // Финансы, учёт, аудит. – 2007. – № 10. – С. 12–16.

171. Панков, Д. Трансформация статей баланса в соответствии с принципами МСФО / Д. Панков, Л. Воскресенская //

Продолжение таблицы 2.2.3

А	1	2
<b>Метод ЛИФО</b>	<p>ку на начало месяца и по поступившим материалам в этом месяце.</p> <p><i>Постановление Минфина Республики Беларусь от 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов (п.37):</i> Базируется на допущении, что материалы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения материалов, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.</p>	<p>Греция, Италия, Германия, Португалия, Россия, США, Украина, Швейцария, Республика Беларусь (до 2011 г), Молдова.</p> <p>Применяется, но не признаётся при налогообложении: Великобритания, Испания, Люксембург, Нидерланды.</p> <p>Не допускается: Казахстан</p>
<b>Метод себестоимости каждой единицы (идентификации)</b>	<p><i>Постановление Минфина Республики Беларусь от 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов (п.35):</i> Оценка отпущенных материалов по себестоимости каждой единицы запаса должна применяться организацией в случае, если используемые материалы не смогут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учету. При списании (отпуске) материалов по себестоимости каждой единицы запасов, могут применяться два способа исчисления себестоимости единицы материалов: включая все расходы, связанные с приобретением материалов; включая только стоимость материала</p>	<p>Республика Беларусь, Россия, Украина</p>
<b>Метод ФИФО</b>	<p><i>НСБУ № 2 Республики Молдова (п.24):</i> Предполагает, что товарно-материальные ценности, первыми поступившие, первыми и выбывают, поэтому оценка выбывающих товарно-материальных ценностей осуществляется в такой же последовательности. Остаток</p>	<p>Великобритания, Греция, Испания, Италия, Люксембург, Нидерланды, Германия, Португалия, Россия, США, Украина, Франция, Швейцария, Швеция,</p>

Продолжение таблицы 2.2.3

А	1	2
	<p>товарно-материальных ценностей на конец отчётного периода оценивается по стоимости приобретения последних партий поступивших запасов</p> <p><i>Постановление Минфина Республики Беларусь от 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов (п.36), Постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов»: (п.17):</i></p> <p>Оценка по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО)</p> <p>основана на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало отчетного периода. При применении этого способа оценка запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.</p>	<p>Казахстан, Молдова Республика Беларусь</p>
<p><b>Метод учётных цен (нормативных затрат)</b></p>	<p><i>Постановление Минфина Республики Беларусь от 17.07.2007 № 114. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов (п.40) :</i></p> <p>В качестве учетных цен на материалы применяются: <i>покупные цены</i>. В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе ТЗР;</p>	<p>Разрешается в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов: Республика Беларусь (до 2011 г), Молдова, Казахстан</p>

форм. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

154. О налогах на доходы и прибыль : Закон Респ. Беларусь, 29 дек.1991 г., № 1330-ХП : в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.12.2006 г., № 190-3 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

155. О переоценке товарно-материальных ценностей сельскохозяйственных предприятий : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 31 дек. 2000 г., № 121 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2005.

156. О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте ... и отражение в бухгалтерском учёте курсовых разниц : Декрет Президента Респ. Беларусь, 30 июня 2000 г., № 15 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

157. О совершенствовании государственного регулирования аудиторской деятельности : Указ Президента Респ. Беларусь, 12 февр. 2004 г., № 67 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс]. / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

158. Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 23 марта 2004 г., № 41: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 11.12. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

159. Обесценение активов: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

160. Объединение бизнеса : учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru> – Дата доступа : 10.01.2008.

161. Об утверждении перечня первичных учетных документов : постановление Совмина Респ. Беларусь, 24 марта 2011 г., № 360 / [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business->

145. Налоги на прибыль: учебное пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

146. Нарушевич, Г.Г. Оптимизация информационного содержания отчёта о прибылях и убытках с учётом рекомендаций МСФО / Г.Г. Нарушевич // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 2. – С. 39–42.

147. Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ) Республики Молдова : обзор: текст по состоянию на 10.01.2008г. [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.ru/actnorm/contabil/standarts>. – Дата доступа : 10.01.2008.

148. Нематериальные активы: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

149. Николаева, С.А. Доходы и расходы организации / С.А. Николаева. – М. : Аудит: фирма «ЦБА» : Аалитика-пресс, 2000. – 203 с.

150. О бухгалтерском учёте и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 18 окт.1994 г., N 3321-ХП : в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 N 302-3 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

151. О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине : Закон Украины, 9 февр. 2006 г., № 3422-IV : обзор: текст по состоянию на 10 янв.2008 г. [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk>. – Дата доступа : 10.01.2008.

152. О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности : Закон Республики Казахстан от 28 февр. 2007 г., № 234: текст по состоянию на 10 янв. 2008г. [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.pavlodar.com/zakon>. - Дата доступа : 10.01.2008.

153. О вопросах переоценки основных средств, незавершённых строительством объектов и неустановленного оборудования : Указ Президента Респ. Беларусь, 20 окт. 2006 г., № 622 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой ин-

Продолжение таблицы 2.2.3

А	1	2
	<p><i>фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе ТЗР; планово-расчетные цены. В этом случае отклонения покупных цен от планово-расчетных учитываются в составе ТЗР. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Они предназначены для использования внутри организации; средняя цена группы. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе ТЗР. Средняя цена группы является разновидностью планово-расчетной цены. Она устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах. При этом на складе такие материалы учитываются на одной карточке складского учета. При существенных отклонениях планово-расчетных цен и средних цен от рыночных они подлежат пересмотру. Такие отклонения не должны превышать десять процентов. С 2011 года - законодательно не утвержден.</i></p> <p><i>НСБУ № 2 Республики Молдова (п.20): Нормативная себестоимость определяется исходя из нормативного уровня прямых материальных затрат, затрат на оплату труда и косвенных производственных затрат.</i></p>	

Продолжение таблицы 2.2.3

А	1	2
	<p><i>Протокол Экспертного Совета Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита от «24» января 2005 года №1. Методические рекомендации по применению международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 2 «Запасы»: Метод нормативных затрат учитывает нормальные уровни (соответствующие установленным нормам) использования сырья, материалов, труда, их эффективности и мощности производства. То есть стоимость готовой продукции определяется некой плановой калькуляцией с обязательным анализом возникших отклонений фактических от нормированных затрат на производство.</i></p>	
<p><b>Метод розничных цен (продаж)</b></p>	<p><i>НСБУ № 2 Республики Молдова (п.21): Метод розничных продаж (процента валовой прибыли) применяется, как правило, в торговле для оценки большого количества товаров, имеющих приблизительно одинаковую прибыль в цене продаж при быстро меняющемся ассортименте. В текущем учете движения товаров их оценка осуществляется методом розничных продаж по продажным ценам с выделением надбавки или по стоимости приобретения.</i>  <i>Протокол Экспертного Совета Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита от «24» января 2005 года №1. Методические рекомендации по применению международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 2 «Запасы»: Метод розничных цен, в основном, используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся изделий, имеющих одинаковый процент валовой</i></p>	<p>Украина, Казахстан, Молдова, США</p>

и «банкротство» / Е.Н. Макарова // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 2 (107). – С.54–56.

136. Макарьева, В.И. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации / В.И. Макарьева, Л.В. Андреева. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 304 с.

137. Мацокина, И.Н. Переход на стандарты МСФО неизбежен / И.Н. Мацокина [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://test-site-6.nsys.by/content/view/9/35/>. – Дата доступа : 20.01.2008.

138. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета / С.А. Николаева, Г.А. Безручко, А.А. Галдина. – 2-е изд. – М.: Аудит: фирма «ЦБА»: Аалитика-пресс, 2001. – 671 с.

139. Международные стандарты финансовой отчетности [International accounting standarts, 2004]. – М.: Аскери, 2004. – 761 с.

140. Методические указания по бухгалтерскому учёту сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции. – Минск : ООО «Информпресс». – 2007. – 152 с.

141. Мероприятия по реализации положений Директивы Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» : Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Респ. Беларусь, 28 февр. 2011 г., № 251/6 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

142. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах: учеб.пособие / А.П. Михалкевич. – 2-е изд. – Минск : ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003. – 202 с.

143. МСФО. Отчет о международном опыте применения МСФО. Часть II / ФБК» [Электронный ресурс]. – 2003. – Режим доступа : <http://fkcb.ffms.ru/attach/12/336.doc>. – Дата доступа : 10.08.2011.

144. Морозова, Ж.А. Международные стандарты финансовой отчётности / Ж.А. Морозова. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 253 с.

124. Лебедев, П. Применение МФСО – новый уровень национальной бизнес- культуры / П. Лебедев // "Финансовый директор". – № 11. – 2004. – С. 47-50

125. Лемеш, В.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: пособие / В.Н. Лемеш, Т.А.Жилинская. – Минск: Элайда, 2008. – 272 с.

126. Ленская, А.А. Методическое обеспечение для проведения арбитражным управляющим финансового анализа / А.А. Ленская, Л.Л. Голунова // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 2 (35). – С. 28–31.

127. Лисович, Г.М. Сельскохозяйственный учёт (финансовый и управленческий) / Г.М. Лисович. – Ростов н/Д : Издательский центр «МарТ», 2002. – 720 с.

128. Лихо, С.С. Формирование показателей прибыли от реализации по МСФО / С.С. Лихо // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 2. – С. 46–50.

129. Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов / Д.В. Лысенко. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 320 с.

130. Любушин, Н.П. Анализ методик по оценке финансового состояния организации / Н.П. Любушин, Н.Э. Бабичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 22 (79). – С. 2–7.

131. Любушин, Н.П. Анализ общего и специфического в понятиях «кризис», «несостоятельность», «банкротство» / Н.П. Любушин, О.И. Опарина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 9 (90). – С.2–7.

132. Любушин, Н.П. Анализ финансового состояния организации / Н.П. Любушин. – М. : Эксмо, 2007. – 254 с.

133. Любушин, Н.П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: учеб. пособие для вузов / Н.П. Любушин, В.Б. Лещёва, В.Г. Дьякова ; под ред. проф. Н.П.Любушина. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 471 с.

134. Любушин, Н.П. Функциональный подход к анализу финансового состояния организации / Н.П. Любушин, И.В. Романова // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 6 (63). – С. 2–5.

135. Макарова, Е.Н. Анализ понятий «несостоятельность»

Продолжение таблицы 2.2.3

А	I	2
	прибыли в цене, и для которых невозможно использовать другие методы оценки себестоимости. Себестоимость запасов определяется путем уменьшения продажной стоимости запасов на величину соответствующего процента валовой прибыли. При определении величины процента также учитываются запасы, уцененные до уровня ниже первоначальной продажной цены. На практике каждое подразделения розничной торговли часто использует собственное среднее значение процента.	

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников и [22]

Отметим, что такая ситуация характерна для указанных видов активов сельскохозяйственных организаций. Поэтому в большинстве стран производится *переоценка запасов*. Например, в Германии при переоценке сырья и материалов в качестве рыночной цены обычно берётся цена приобретения (замещения), а для готовой продукции – цена возможной реализации [22, с.420]. В Казахстане (НСФО № 2 п. 230, 464, 465) [228] предусматривается, что субъект хозяйствования на каждую дату должен определить, обесценились ли запасы, т.е. насколько возместимы затраты, содержащиеся в запасах. Когда статья запасов обесценилась, субъект должен отражать запасы по цене продажи за вычетом затрат на завершение и сбыт и признать убыток от обесцениения. Аналогичный опыт и в Республике Молдова (НСБУ № 2 п. 32) [147].

Поэтому в новой инструкции № 133 возможность переоценки запасов предусмотрена, а также определены подходы к формированию чистой стоимости реализации запасов, как того рекомендует IAS 2 «Запасы»..

Вместе с тем, недостатком указанной инструкции, на наш взгляд является то, что ею не предусмотрен метод учета произ-

водственных запасов по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости. Такой метод оценки производственных запасов при их списании можно применять только в том случае, когда при их поступлении в организацию они учтены по учетным ценам с учетом отклонений. При оценке же производственных по фактической стоимости для списания можно использовать только закрепленные в Инструкции № 133 способы. Однако их применение не всегда удобно, а в некоторых случаях невозможно. Например, в строительных организациях, организациях сельского хозяйства процесс приобретения материалов носит постоянный характер, номенклатура приобретаемых материалов весьма широка, доставку их осуществляют чаще всего сторонним транспортом. Определить, какую сумму транспортных расходов нужно включить в фактическую стоимость каждого конкретного материала, практически невозможно. Поэтому в отдельных случаях при оценке запасов целесообразно использовать именно метод по учетным ценам с учетом отклонений.

Следует отметить расхождения в составе *транспортно-заготовительных расходов*, относимых на себестоимость запасов в разных странах. Так, анализ национальных правовых актов некоторых стран СНГ (Украины (П(С) БУ № 9), Казахстана (СБУ № 7, НСФО № 2), Молдовы (НСБУ № 2), России (ПБУ № 5), Республики Беларусь (Инструкция № 114)), а также требований МСФО (IAS 2 «Запасы») показывает, что наиболее точно и полно состав транспортно-заготовительных расходов определен в российском законодательстве [73; 79; 142; 182; 228], и до 2011 года – в белорусском. В Инструкции № 133 перечень таких расходов не указан, но дано их общее определение – фактические затраты организации на доставку запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

В соответствии со ст. 11 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» [150] и п.32 Инструкции № 114 [79] к транспортно-заготовительным расходам (ТЗР) относятся затраты организации, непосредственно связанные с процессом приобретения и доставки материалов в организацию. Согласно МСФО затраты на приобретение запасов включают затраты: на приобретение, за вычетом любых торговых скидок, возвратов налоговых платежей (например, НДС) и прочих аналогичных статей; импортные

учётных практик / Ю. Королёв // Финансы, учёт, аудит. – 2007. – № 10. – С. 9–11.

115. Кравченко, Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле / Л.И.Кравченко. – 5-е изд., перераб. и доп. – Минск : Выш.шк., 2000. – 430 с.

116. Кравченко, Л.И. Методики анализа и оценки финансовой устойчивости предприятия / Л.И. Кравченко, М.А. Кравченко // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2003. – № 4. – С. 42–48.

117. Кравченко, Л.И. Современные методики анализа потенциального банкротства субъектов предпринимательства / Л.И. Кравченко, М.А. Кравченко // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2006. – № 5. – С. 3–5.

118. Кравченко, Л.И. Объем и содержание основных форм бухгалтерской и статистической отчетности субъектов предпринимательства Республики Беларусь / Л.И. Кравченко, М.А. Кравченко // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 9. – С.22–30.

119. Крупнова, А. Дебиторская и кредиторская задолженность: отражение в бухгалтерском учёте и порядок списания / А. Крупнова // Налоговый вестник. – 2006. – № 24. – С. 21–27.

120. Крючков, В.Г. Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговой системы : автореф. дис. ... д. экон. наук : 08.00.12 / В.Г. Крючков ; Федеральное государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный технический университет». – Орел, 2011. – 51 с.

121. Куранов, М.В. Показатели и модели анализа финансового состояния на различных этапах жизненного цикла организации / М.В. Куранов // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 5 (110). – С. 56–60.

122. Кучеренко, С.А. Прогнозирование банкротства сельскохозяйственных товаропроизводителей с использованием методов дискриминантного анализа / С.А. Кучеренко // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 12 (117). – С. 73–75.

123. Латыпова, О.В. Анализ финансовой устойчивости предприятия: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / О.В. Латыпова. – Минск, 1996. – 18 с.

низации на основе единой системы коэффициентов / А.Л. Карапетян, А.В. Мудрак // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 4. – С. 28–35.

103. Карлин, Т.П. Анализ финансовых отчётов (на основе ГААП): учебник для экономических вузов / Т.П. Карлин, А.Р. Маклин; пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 445 с.

104. Качановская, Н.В. Учёт затрат на создание, приобретение и использование основных средств: отечественный и зарубежный опыт / Н.В. Качановская, В.А. Березовский // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 2. – С. 50–53.

105. Кивачук, В.С. Оздоровление предприятия: экономический анализ / В.С. Кивачук. – М.: Изд-во деловой и уч.лит.; Минск: Амалфея, 2002. – 384 с.

106. Ковалёв, В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалёв. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

107. Ковалёв, В.В. Финансовый учёт анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалёв. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720с.

108. Ковалёв, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалёв, О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 424 с.

109. Ковалёв, Л. Экспресс-анализ финансового состояния организации по данным годового бухгалтерского баланса / Л. Ковалёв // Главный бухгалтер. Учётная и отчётная документация. – 2007. – № 2. – С.21–26.

110. Константинова, Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности / Е.П. Константинова. – М.: Дашков и К, 2008. – 286 с.

111. Корнев, Г.Н. Экономический анализ предприятия с использованием статистической имитационной модели / Г.Н. Корнев // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 8 (113). – С.51–54.

112. Королёв, Ю. Концептуальные основы отчётности / Ю. Королёв // Финансы, учёт, аудит. – 2007. – № 8. – С. 19–22.

113. Королёв, Ю. Современные модели бухгалтерского учёта / Ю. Королёв // Финансы, учёт, аудит. – 2007. – № 6. – С. 20–24.

114. Королёв, Ю. Формальные и концептуальные отличия

(таможенные) пошлины и прочие налоги, связанные с приобретением; затраты, связанные с транспортировкой (доставкой); затраты по разгрузке и обработке грузов; и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. В Республике Беларусь до 2011 года в состав ТЗР дополнительно включались расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приёмкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агенств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, а также расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, организованных в местах заготовок [79]. На наш взгляд, данный подход к отражению ТЗР более оправдан, поскольку позволяет получить наиболее точную оценку запасов. Однако на практике отдельный учёт расходов, связанных с процессом приобретения и доставки материалов в организацию, ведётся редко.

При исследовании особенностей учёта и отражения в отчётности информации о **финансовых вложениях** следует обратить внимание, что термин «финансовые вложения» в белорусской учётной практике не регламентирован (таблица 2.2.4). В соответствии с Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности [84] в балансе по статье «Финансовые вложения» отражаются суммы произведенных финансовых вложений, учитываемых по счёту 58 «Финансовые вложения», который согласно Типовому Плану счетов бухгалтерского учета [237] предназначен для отражения информации о наличии и движении инвестиций в ценные бумаги (акции, облигации и иные ценные бумаги) государственных и других организаций, уставные фонды других организаций, а также о предоставленных другим организациям займах. Инструкцией [83] в белорусскую учётную практику введена новая категория – «финансовый инструмент», в качестве которого признаётся ценная бумага, договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевого инструмент – у другой. Примерами финансовых активов являются денежные средства на счетах в банках, депо-

зиты размещённые, наличные денежные средства, ценные бумаги других эмитентов, дебиторская задолженность. Такое несоответствие терминологии и состава активов по группам «Финансовые вложения» и «Финансовые активы», «Финансовые инструменты» вызывает неоднозначность в их определении.

Как показывают данные таблицы 2.2.5, в международной практике не используется понятие «финансовые вложения» за исключением Республики Беларусь и России, однако, на наш взгляд, это название вполне подходит к данному виду активов, поскольку раскрывает его связь с инвестиционной деятельностью организации.

Таблица 2.2.4 – Сравнительная характеристика учёта и отражения в отчётности **финансовых вложений**

<i>Критерии</i>	<i>Республика Беларусь</i>	<i>МСФО</i>
<i>А</i>	<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Определение финансовых вложений (инвестиций)</b>	<p>Минфина Республики Беларусь от 22.12.2006 № 164. Инструкция о порядке раскрытия информации и представления бухгалтерской отчётности о финансовых инструментах.</p> <p>Термин «финансовые вложения» не определён. К финансовым активам относится право требовать от другой организации по ценной бумаге или договору денежные средства или другие финансовые активы; право обмениваться с другой организацией по договору финансовыми активами или финансовыми обязательствами на условиях, которые являются выгодными для организации; долевого инструмента другой организации; договор независимо от того, является он производственным финансовым</p>	<p>IAS 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (принят 1.01.1996; новая редакция вступила в силу с 1.01.2005 г.)</p> <p>IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (принят 1.01.2001; новая редакция вступила в силу с 1 января 2005 г., заменив IAS 25 «Учет инвестиций»)</p> <p>Вместо термина «финансовые вложения» применяется понятие «инвестиции». Инвестиции – это актив, которым владеет предприятие в целях получения дохода в форме распределения имущества другого предприятия (проценты, роялти, дивиденды и арендная плата), в форме прироста капитала либо путём получения иных выгод [173, с.55]</p>

[Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

93. Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ : утв. постановлением М-вом финансов Респ. Беларусь от 30.06.2006 : текст по состоянию на 10 окт. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

94. Инструкция расчёта стоимости чистых активов : утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 27.06.2008 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

95. Казакова, Н.А. Экономический анализ: вопросы качества информационного обеспечения / Н.А. Казакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 14 (119). – С.36–40.

96. Казуева, Т.С. Управление доходами и расходами предприятия / Т.С. Казуева. – М. : Дашков и К, 2008. – 188 с.

97. Камышанов, П.И. Бухгалтерская (финансовая) отчётность: составление и анализ / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. – М. : ОМЕГА-Л, 2003. – 200 с.

98. Кальницкая, И.В. Учетно-аналитическая концепция интегрированной информационной системы для целей управления организацией: теория и методология : автореф. дис. ... д экон. наук : 08.00.12 / И.В. Кальницкая. – Екатеринбург, 2011. – 41 с.

99. Карапетян, А.Л. Апробация альтернативного подхода к оценке финансовой состоятельности коммерческой организации / А.Л. Карапетян // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 22 (79). – С. 14–20.

100. Карапетян, А.Л. Классификация научного инструментария оценки финансовой состоятельности коммерческой организации / А.Л. Карапетян // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 19 (76). – С. 7–15.

101. Карапетян, А.Л. О разработке альтернативного подхода к анализу финансовой устойчивости коммерческой организации / А.Л. Карапетян, А.В. Мудрак // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 16. – С. 32–40.

102. Карапетян, А.Л. Оценка финансового состояния орга-

нием М-вом финансов Респ. Беларусь 20.12.01 : текст по состоянию на 10 янв. 2009 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

86. Инструкция по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 07.03.07 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

87. Инструкция по анализу и контролю за финансовым состоянием и платёжеспособностью субъектов предпринимательской деятельности: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь, М-вом экономики Респ. Беларусь, М-вом статистики и анализа Респ. Беларусь 14.05.04 : текст по состоянию на 10 окт. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

88. Инструкция по бухгалтерскому учёту «Доходы организации»: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 26.12.03 : текст по состоянию на 10 окт. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

89. Инструкция по бухгалтерскому учёту «Расходы организации»: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 26.12.03 : текст по состоянию на 10 окт. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

90. Инструкция по бухгалтерскому учёту «Резервы, условные обязательства и условные активы»: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 28.12.05 : текст по состоянию на 10 окт. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

91. Инструкция по бухгалтерскому учёту «События после отчётной даты»: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 25.08.03 : текст по состоянию на 10 окт. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

92. Инструкция по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации»: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 17.04.02 : текст по состоянию на 10 окт. 2008 г. // Эталон – Беларусь

Продолжение таблицы 2.2.4

А	I	2
	инструментом или нет, расчёт по которому осуществляется или может осуществляться путём получения переоцененного (нефиксированного) числа собственных инструментов организации.	
<b>Классификация финансовых вложений</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ценные бумаги :</li> <li>- предназначенные для торговли (паи и акции)</li> <li>- удерживаемые до погашения (долговые ценные бумаги) [83; 237]</li> <li>- предоставленные займы</li> <li>- вклады по договору простого товарищества [237]</li> </ul>	<p>МСФО (IAS) 39 разделяет финансовые активы и финансовые обязательства на четыре класса (плюс один возможный вариант учета) следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- торговые активы и обязательства, включая все производные инструменты, не являющиеся хеджами,</li> <li>- займы и дебиторская задолженность;</li> <li>- ценные бумаги, удерживаемые до их погашения;</li> <li>- все прочие финансовые активы, классифицируемые как имеющиеся для продажи</li> </ul>
<b>Первоначальное признание</b>	Отражение в бухгалтерском учёте производится на дату перехода права собственности и иных вещных прав, определяемую в соответствии с законодательством Республики Беларусь либо условиями договора.	Будут признаны как вид финансовых инструментов на счетах бухгалтерского учёта и в балансе только тогда, когда предприятие действительно получило права на получение выгод, связанных с данным вложением
<b>Оценка финансовых вложений</b>	В зависимости от того, к какой категории отнесены ценные бумаги, их бухгалтерский учёт осуществляется следующими методами: по справедливой стоимости либо цене приобретения [83].	Торговые активы и обязательства, включая все производные инструменты, не являющиеся хеджами, оцениваются по справедливой стоимости с отнесением ее изменения на прибыли и убытки – все прибыли и убытки признаются в отчете о прибылях и убытках (ОПУ) на момент их возникновения;

Продолжение таблицы 2.2.4

A	I	2
	<p>Финансовые вложения в акции учитываются у инвестора по фактическим затратам на их приобретение [237]. Приобретение долговых ценных бумаг отражается по покупной рыночной стоимости, регулируемой до номинальной. [237]</p> <p>Справедливой стоимостью является рыночная цена [83].</p>	<p>Займы и дебиторская задолженность обычно отражаются по амортизируемой стоимости, как и большинство обязательств;</p> <p>Ценные бумаги, удерживаемые до их погашения, учитываются по амортизированной стоимости;</p> <p>Все прочие финансовые активы, классифицируемые как имеющиеся для продажи, оцениваются по справедливой стоимости</p> <p>Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство в сделке между хорошо осведомленными, независимыми сторонами.</p> <p>В условиях активного рынка справедливая стоимость актива – это цена спроса, справедливая стоимость обязательства – это цена предложения. [253].</p>
<p><b>Переоценка финансовых вложений</b></p>	<p>Допускается [83].</p> <p>Открывается счёт бухгалтерского учёта 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» [83; 237].</p>	<p>Допускается.</p> <p>Обесценение представляет собой риск или определенность того, что некоторая часть процентов, дивидендов или основной суммы финансового инструмента не будет выплачена полностью, и эта ситуация аналогична ситуациям, когда формируется резерв по сомнительным долгам в отношении дебиторской задолженности.</p> <p>При наличии объективных доказательств обесценения финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, отражаемых по справедливой стоимости, накопленный чистый убыток (разница между амортизируемыми затратами на приобретение и текущей справедливой стоимостью за вычетом какого-либо</p>

78. Илышева, Н.Н. Анализ финансовой отчётности коммерческой организации, сформированной в соответствии с МСФО / Н.Н. Илышева, С.И. Крылов // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 13. – С. 9–16.

79. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 17.07.07 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

80. Инструкция о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учёт в случае обнаружения ошибок: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 29.06.05 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

81. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. М-вом экономики Респ. Беларусь, М-вом финансов Респ. Беларусь, М-вом статистики и анализа Респ. Беларусь, М-вом строительства и архитектуры Респ. Беларусь 23.11.01 : текст по состоянию на 10 янв. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

82. Инструкция о порядке переоценки основных средств, незавершённых строительством объектов и неустановленного оборудования: утв. М-вом экономики Респ. Беларусь, М-вом финансов Респ. Беларусь, М-вом статистики и анализа Респ. Беларусь, М-вом строительства и архитектуры Респ. Беларусь 20.11.06 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

83. Инструкция о порядке раскрытия информации и представления бухгалтерской отчётности о финансовых инструментах: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 22.12.06 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

84. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчётности: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 14.02.08 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

85. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: утв. постановле-

Финансы и статистика, 2004. – 271 с.

68. Ендовицкий, Д.А. Системный подход к анализу финансовой устойчивости / Д.А. Ендовицкий, А.В. Ендовицкая // Экономический анализ: теория и практика. – 2004.- № 5 (38). – С. 7–13.

69. Ендовицкий, Д.А. Содержание предварительного диагностического анализа финансовой несостоятельности организаций / Д.А. Ендовицкий, М.В. Щербаков // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 12. – С. 3–9.

70. Ендовицкий, Д.А. Факторный анализ платёжеспособности коммерческой организации / Д.А. Ендовицкий // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 9. – С. 2–8.

71. Жилтухина, О.Г. Пути совершенствования информационной базы анализа эффективности хозяйственной деятельности предприятия / О.Г. Жилтухина, О.Л. Михалёва // Экономический анализ : теория и практика. – 2008. – № 14 (119). – С.41–48.

72. Зайцева, О.П. Комплексный экономический анализ в условиях антикризисного управления: учебное пособие / О.П. Зайцева, А.И. Савина. – Новосибирск : СибУПК, 2004. – 108 с.

73. Запасы: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа: <http://www.accountingreform.ru>. - Дата доступа : 10.01.2008.

74. Засмужец, С.И. Эффект финансового рычага: практическое использование в экономических расчётах / С.И. Засмужец // Экономика, финансы, управление. – 2006. – № 7. – С. 70–74.

75. Зимин, Н.Е. Анализ и диагностика финансового состояния предприятий: учеб. пособие / Н.Е. Зимин. – М. : ИКФ «ЭКМОС», 2002. – 240 с.

76. Зубилевич, С. Учет на Украине сближается с МСФО : текст по состоянию на 10.01.2008г. [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.msfo-mag.ru/archive/2527.html>. – Дата доступа : 10.01.2008.

77. Илышева, Н.Н. Анализ финансового состояния как основа целевого прогнозирования финансовых потоков организации, сформированной в соответствии с МСФО / Н.Н. Илышева, С.И. Крылов // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 8. – С. 11–15.

Продолжение таблицы 2.2.4

А	I	2
		<p>убытка от обесценения, ранее признанного в прибыли или убытке), который ранее был признан в капитале, переносится в отчет о прибылях и убытках, даже если актив не был продан.</p> <p>Отражать восстановление стоимости ранее обесценившихся инвестиций в долевые ценные бумаги (т.е. компенсацию ранее признанных убытков) запрещено.</p> <p>Но это допускается для долгового инструмента, имеющегося в наличии для продажи, когда восстановление его стоимости может быть объективно связано с событием, произошедшим после признания убытка (убыток может быть компенсирован через ОПУ).</p> <p>В целях агрегирования оценки обесценения финансовые активы группируются исходя из схожести характеристик их кредитного риска (например, на основе оценки кредитного риска или классификационной процедуры, предусматривающей учет вида актива, отрасли, географического положения, вида залога, статуса просроченной задолженности и иных имеющих значение факторов) [253].</p>
<p><b>Раскрытие информации о финансовых вложениях в учете</b></p>	<p>Раздельное отражение долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений не предусмотрено [83; 237; 84]. С 1.01.2012 г. - раздельный учет</p>	<p>Торговые финансовые вложения отражаются как краткосрочные активы, предоставленные займы и неторговые финансовые вложения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока приобретения до даты погашения (платежа) и намерений организации. К краткосрочным относятся финансовые вложения, которые осуществлены с намерением владеть ими или</p>

Продолжение таблицы 2.2.4

<i>A</i>	<i>I</i>	<i>2</i>
		получать доход по ним в течение не более 1 года. Остальные финансовые вложения признаются долгосрочными

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

При анализе подходов к оценке финансовых вложений также усматриваются противоречия в отечественной учётной практике и МСФО. Согласно МСФО отражение финансовых вложений производится в основном по справедливой стоимости, тогда как в Республике Беларусь – в зависимости от категории ценной бумаги [83]. При этом справедливой стоимостью следует считать рыночную цену, т.е сумму, на которую можно обменять актив или погасить обязательство в сделке между хорошо осведомленными, независимыми сторонами. С учётом неразвитости в Республике Беларусь фондового рынка определение справедливой стоимости данных активов с учётом международных требований представляется затруднительным. Отметим также, что в действующем законодательстве предусмотрена возможность учёта обесценения финансовых вложений, и это соответствует международным требованиям, однако на практике эта процедура не применяется. В результате балансовые данные о стоимости финансовых вложений не соответствуют реальной их оценке.

Таблица 2.2.5 – Отражение финансовых вложений в балансе

<i>Страна</i>	<i>Выделение в балансе</i>	
	<i>в составе внеоборотных активов</i>	<i>в составе оборотных активов</i>
1	2	3
<b>Украина</b>	+ «Долгосрочные финансовые инвестиции»	+ «Текущие финансовые инвестиции»
<b>Казахстан</b>	+ «Долгосрочные финансовые инвестиции»	+ «Краткосрочные финансовые инвестиции»
<b>Россия</b>	+ «Долгосрочные финансовые вложения»	+ «Краткосрочные финансовые вложения»

57. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчётности / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 5-е изд., перераб и доп. – М. : Дело и Сервис, 2007. – 358 с.

58. Донцова, Л.В. Комплексный анализ бухгалтерской отчётности / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 4-е изд., перераб и доп. – М. : Дело и Сервис, 2001. – 304 с.

59. Дубов, А.М. Многомерные статистические методы для экономистов и менеджеров / А.М. Дубов. – М., 2000.

60. Дюньдикова, Л.М. Современные методики оценки финансовой устойчивости субъектов хозяйствования оптовой торговли / Л.М. Дюньдикова // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 7. – С. 22–25.

61. Дятлова, А.В. Методология учета и отчетности в организациях аграрного сектора экономики : автореф. дис. ... д экон. наук : 08.00.12 / А.В. Дятлова. – Йошкар-Ола, 2011. – 32 с.

62. Евстропов, М.В. Оценка эффективности моделей прогнозирования банкротства предприятий / М.В. Евстропов // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 14 (119). – С.58–63.

63. Елисеева, Т.П. Экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Т.П. Елисеева. – Минск : Современ.шк., 2007. – 944 с.

64. Ендовицкая, А.В. Комплексная оценка финансовой устойчивости аграрной организации / А.В. Ендовицкая // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 22 (79). – С. 8–13.

65. Ендовицкий, Д.А. Анализ тенденций изменений финансовой устойчивости фармацевтических организаций: региональный аспект / Д.А. Ендовицкий, Е.Е. Чупандина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 11 (92). – С.2–5.

66. Ендовицкий, Д.А. Анализ чувствительности – процедура диагностического анализа несостоятельности организации / Д.А. Ендовицкий // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 9. – С. 2–8.

67. Ендовицкий, Д.А. Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта / Д.А. Ендовицкий, С.Н. Коменденко ; под ред. Л.Т. Гиляровой. – М. :

694 // Эталон-Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.

46. Графова, Г.Ф. Критерии и показатели оценки финансово – экономического состояния предприятия / Г.Ф. Графова // Аудитор. – 2003. – № 12. – С. 46–54.

47. Графова, Г.Ф. Нормативная база рейтинговой оценки финансово – экономического состояния предприятия / Г.Ф. Графова // Аудитор. – 2005. – № 6. – С. 29– 35.

48. Грачёв, А.В. Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия: От бухгалтерского учёта к экономическому: учеб.-практ. пособие / А.В. Грачев. – М. : Финпресс, 2002. – 208 с.

49. Грачёв, А.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: учебно-практическое пособие / А.В. Грачёв, М.С. Абрютина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 272 с.

50. Грачёва, М.Е. Новые требования к финансовому анализу в условиях перехода РФ на МСФО / М.Е. Грачёва // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 3. – с. 27.

51. Грей, С. Финансовый учёт: глобальный подход / С. Грей, Б. Нидлз. – М., 1999.

52. Гудкова, Е.А. Совершенствование учётно-аналитического инструментария в системе управления оборотными активами сельскохозяйственных организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Е.А. Гудкова ; БГЭУ. – Минск, 2008. – 21 с.

53. Джалаев, Т.К. Оценка платежеспособности предприятия как составная часть антикризисного управления / Т.К. Джалаев // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 5 (38). – С. 58– 63.

54. Дженстер, П. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей / П. Дженстер, Д. Хасси; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2003. – 364 с.

55. Догиль, Л.Ф. Хозяйственный риск и финансовая устойчивость АПК: дис. ... д-ра экон.наук : 08.00.05 / Л.Ф. Догиль. – Минск, 1999. – 215 с.

56. Догиль, Л.Ф. Хозяйственный риск и финансовая устойчивость АПК: Методологические и практические аспекты / Л.Ф. Догиль. – Минск : БГЭУ, 1999. – 239 с.

Продолжение таблицы 2.2.5

1	2	3
<b>Республика Беларусь</b>	-	+ «Финансовые вложения»
<b>с 1.01.2012 г.</b>	+ «Долгосрочные финансовые вложения»	+ «Краткосрочные финансовые вложения»
<b>Польша</b>	+ «Долгосрочное финансовое имущество» (включает долгосрочную дебиторскую задолженность)	+ «Ценные бумаги, предназначенные для оборота»
<b>Чехия</b>	+ «Финансовые инвестиции»	+ «Краткосрочное финансовое имущество»
<b>Германия</b>	+ «Финансовые вложения»	+ «Ценные бумаги»
<b>Эстония</b>	+ «Долгосрочные финансовые инвестиции»	+ «Акции и прочие ценные бумаги»
<b>МСФО</b>	+ «Инвестиционная собственность»	+ «Финансовые активы»
<b>4-я Директива ЕС</b>	+ «Финансовые основные активы»	+ «Ценные бумаги, инвестиции»

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников и [22]

**Дебиторская задолженность** в отечественном законодательстве рассматривается как сумма денежных средств, причитающаяся организации от покупателей её продукции, товаров (работ, услуг) – дебиторов. При этом в соответствии с Инструкцией [83] дебиторская задолженность попадает в категорию финансовых инструментов, что согласуется с международной учётной практикой, когда дебиторская задолженность квалифицируется как производный финансовый инструмент (IAS 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [253; 254]). Такой подход к квалификации дебиторской задолженности реализован и в других странах СНГ (например, в Казахстане, Украине): дебиторская задолженность рассматривается как производный финансовый актив с фиксированными или определяемыми платежами, который не котируется на активном рынке (таблица 2.2.6).

Таблица 2.2.6 – Сравнительная характеристика учёта и отражения в отчётности **дебиторской задолженности**

<i>Критерии</i>	<i>Республика Беларусь</i>	<i>МСФО</i>
<i>А</i>	<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Определение дебиторской задолженности</b>	Дебиторская задолженность рассматривается как финансовый актив [83]	Дебиторская задолженность рассматривается как непроемкий финансовый актив с фиксированными или определяемыми выплатами, не котирующийся на активном рынке [253; 254]
<b>Специальные регламентирующие документы</b>	<i>Инструкция о порядке раскрытия информации и представления бухгалтерской отчетности о финансовых инструментах, утв. Постановлением МФ РБ от 22.12.2006 № 164</i>	<i>IAS 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (принят 1.01.1996; новая редакция вступила в силу с 1.01.2005 г.); IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (принят 1.01.2001; новая редакция вступила в силу с 1 января 2005 г.); IAS 36 «Обесценение активов» (изм. по состоянию на 1.01.2004г.)</i>
<b>Первоначальное признание</b>	Обязательства оцениваются в денежном выражении на основании цены, указанной в договоре [150]	Учитывается по амортизированной стоимости. Балансовая стоимость определяется суммой, которая должна быть выплачена, возвращена при наступлении срока погашения, увеличенной (уменьшенной) на первоначальную премию (скидку) за вычетом затрат по сделке и выплат основной суммы. [254, с. 13]
<b>Отражение дебиторской задолженности в балансе</b>	В составе оборотных активов с разделением на текущую (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) и долгосрочную (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	В составе внеоборотных активов отражается долгосрочная задолженность, в составе оборотных активов – краткосрочная.

– № 8. – С. 35–40.

36. Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность : учеб. пособие по МСФО // «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.

37. Ганцева, Л.А. Обеспечение финансовой устойчивости коммерческого банка: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Л.А. Ганцева ; УрГЭУ. – Екатеринбург, 2001. – 15 с.

38. Герасимова, Е.Б. Комплексный анализ кредитоспособности заёмщика / Е.Б. Герасимова // Экономический анализ : теория и практика. – 2005. – № 9. – С. 43–50.

39. Гиляровская, Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческого предприятия / Л.Т. Гиляровская, А.А. Вехорева. – СПб. : Питер, 2003. – 249 с.

40. Гиляровская, Л.Т. Комплексный анализ финансово-экономических результатов деятельности банка и его филиалов : учеб. пособие для вузов / Л.Т. Гиляровская, С.Н. Паневина. – СПб. : Питер, 2003. – 240 с.

41. Гонова, О.В. Сравнительный анализ методик мониторинга финансового состояния предприятий АПК / О.В. Гонова, Л.А. Пиликина // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 7 (112). – С.45– 54.

42. Гончаров, А.И. Долговые индикативные методы диагностики и восстановления платёжеспособности предприятия / А.И. Гончаров // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 4 (37). – С. 40– 46.

43. Горбачёва, А.И. Бухгалтерский учёт и финансовая отчётность по нематериальным активам по международным стандартам / А.И. Горбачёва // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 6. – С.15– 17.

44. Горбачёва, А.И. Отражение в учёте дебиторской задолженности в соответствии с требованиями МСФО / А.И. Горбачёва // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 7 – С.20–21.

45. Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 4 сент. 1998г., №

сервис», 2004. – 256 с.

24. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве / А.П. Михалкевич [и др.] ; под.общ.ред. А.П. Михалкевича. – 4-е изд., с изм. – Минск : БГЭУ, 2006. – 688 с.

25. Бухгалтерский учёт : учеб.-метод. пособие / Н.С. Стражева, А.В. Стражев. – 10-е изд., перераб. и доп. – Минск : Книжный Дом, 2004. – 432 с.

26. Ван Хорн, Джемс К. Основы финансового менеджмента: учебник: пер.с англ. / Дж.К. Ван Хорн, Дж.М. Вахович (мл.). – 11-е изд. – М. : ИД «Вильямс», 2001. – 988 с.

27. Ванкевич, В. Потенциал для нашей страны / В. Ванкевич, А. Крупнова // Финансы, учёт, аудит. – 2007. – № 11. – С. 21–24.

28. Васильева, Л.С. Финансовый анализ / Л.С. Васильева, М.В. Петровская. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : КноРус, 2007. – 804 с.

29. Вишняков, Я.Д. Оценка и анализ финансовых рисков предприятия в условиях враждебной окружающей среды бизнеса / Я.Д. Вишняков, А.В. Колосов, В.Л. Шемякин // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – №3. – С.25–27.

30. Влияние изменения валютных курсов: учеб. пособие по МСФО // «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. - Дата доступа: 10.01.2008.

31. Выборова, Е.Н. Диагностика финансовой устойчивости субъектов хозяйствования / Е.Н. Выборова // Аудитор. – 2002. – № 12. – С.37–39.

32. Выборова, Е.Н. Методология экспресс-диагностики финансового состояния субъектов хозяйствования / Е.Н. Выборова // Аудитор. – 2003. – № 9. – С. 21–24.

33. Выборова, Е.Н. Особенности диагностики финансового состояния субъектов хозяйствования / Е.Н. Выборова // Аудитор. – 2004. – № 3. – С.43–46.

34. Выборова, Е.Н. Особенности методологии анализа и управления финансовой устойчивостью предприятия: новые тенденции / Е.Н. Выборова // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 20 (53). – С.24–27.

35. Выборова, Е.Н. Особенности микроэкономической диагностики в условиях кризиса / Е.Н.Выборова // Аудитор. – 2004.

Продолжение таблицы 2.2.6

А	I	2
<b>Возможность переоценки, учёт убытков от обесценения</b>	Не предусмотрена	По состоянию на каждую отчетную дату организации необходимо оценивать наличие объективных признаков обесценения финансового актива или группы финансовых активов. Обесценение финансового актива происходит в том случае, если балансовая стоимость больше его оценочной возмещаемой суммы.
<b>Прекращение признания дебиторской задолженности</b>	После фактического погашения задолженности, а также при соблюдении определенных юридических процедур по признанию задолженности безнадежной, в т.ч. по истечению срока исковой давности.	Задолженность погашена, т.е. указанное в договоре обязательство исполнено или аннулировано, или срок его действия истек.

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Одним из важнейших вопросов учётной практики, является правильная *классификация дебиторской задолженности*. Так, в соответствии с Инструкцией № 19 в балансе организаций Республики Беларусь дебиторская задолженность отображается по двум группам: дебиторская задолженность, по которой ожидаются платежи более, чем через 12 месяцев после отчётной даты, и дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчётной даты. При этом в форме № 5 «Приложение к балансу» в разделе V выделяется просроченная дебиторская задолженность [84]. В соответствии с п.181 Инструкции № 19 [84] к просроченной дебиторской задолженности относится задолженность, не погашенная в сроки, установленные *договором и законодательством*. Таким образом, следует различать просроченную дебиторскую задолженность по договору и дебиторскую задолженность с истёкшим сроком давности

в соответствии с действующим законодательством.

Необходимость детальной классификации дебиторской задолженности по срокам возникновения и возможности взыскания, на наш взгляд, предопределяет достоверность балансовых данных и влияет на оценку ликвидности баланса (таблица 2.2.7). Так, наиболее ликвидна нормальная (текущая) задолженность по договору и просроченная задолженность, реальная ко взысканию. При этом любая безнадежная задолженность неликвидна. Поэтому если срок исковой давности ещё не истёк, но задолженность уже может быть квалифицирована как безнадежная при наличии указанных выше обстоятельств (в соответствии с законодательством), возникает проблема списания такой задолженности, т.к. её сумма превышает стоимость оборотных активов.

Таблица 2.2.7 – Классификация дебиторской задолженности

<i>Классификационный признак</i>	<i>Виды дебиторской задолженности</i>
1. По характеру возникновения [173, с.77]	1.1. Основная (торговая) задолженность 1.1.1. Задолженность покупателей и заказчиков 1.1.2. Векселя к получению 1.2. Прочая задолженность 1.2.1. Авансы, выданные подотчётным лицам 1.2.2. Авансы дочерним организациям 1.2.3. Расчёты по претензиям 1.2.4. Расчёты с акционерами 1.2.5. Прочая дебиторская задолженность
2. По срокам погашения	2.1. Текущая (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчётной даты) 2.2. Долгосрочная (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчётной даты)
3. По срокам возникновения	3.1. Нормальная текущая задолженность 3.2. Просроченная задолженность по договору (до истечения срока исковой давности) 3.3. Задолженность с истёкшим сроком давности (просроченная по закону)
4. По возможности взыскания	4.1. Реальная ко взысканию 4.2. Не реальная ко взысканию
5. По обеспечению	5.1. Гарантированная 5.2. Не обеспеченная

Примечание – Собственная разработка

– 2004. – № 7. – С. 29–46.

12. Банк, В.Р. Система бухгалтерского учета в России и переход к международным стандартам / В.Р. Банк. – Астрахань : Изд-во АГТУ, 2000. – 102 с.

13. Банк, С.В. Система показателей комплексного анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта / С.В. Банк, А.В. Тараскина // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 4 (37). – С. 36–39.

14. Барабанов, А. Международные стандарты финансовой отчётности / А. Барабанов // Международные стандарты финансовой отчётности [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru/ias>. – Дата доступа : 10.01.2008.

15. Бендиков, М.А. Финансово-экономическая устойчивость предприятия и методы её регулирования / М.А. Бендиков, И.В. Сахарова, Е.Ю. Хрусталёв // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 14 (71). – С. 5–14.

16. Бернштейн, Леопольд А. Анализ финансовой отчётности : пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 623с.

17. Бланк, И.А. Управление денежными потоками / И.А.Бланк. – Киев : Ника-Центр : Эльга, 2002. – 735с.

18. Борисевич, Н.Н. Операционный левверидж как эффективный инструмент управления финансовой деятельностью предприятия / Н.Н. Борисевич, В.В. Мороз // Экономика, финансы, управление. – 2004. – № 10. – С. 62– 66.

19. Борисевич, Н.Н. Платёжеспособность как финансовая устойчивость предприятия / Н.Н. Борисевич, В.В. Мороз // Экономика, финансы, управление. – 2004. – № 9, 10.

20. Бочаров, В.В. Комплексный финансовый анализ / В.В.Бочаров. – СПб. : Питер, 2005. – 432 с.

21.Бочарова, Т.А. Систематизация финансовой аналитики компаний: идентификация систем, механизмов и процессов управления финансами; управление структурой капитала / Т.А. Бочарова, Н.Н. Исаенкова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 9 (90). – С. 20– 27.

22. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах / редкол. : Ф.Ф. Бутынец (отв. ред.) [и др.]. – М.- ТК Велби, изд-во проспект, 2007. – 672 с.

23. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. – М. «Книга

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Аверчев, И.В. МСФО : практика применения / И.В. Аверчев. – М. : Эксмо, 2008. – 256 с.
2. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий / В.И. Видяпин [и др.] ; под общ. ред. В.И. Видяпина – М. : Инфра-М, 2008. – 615 с.
3. Анализ финансовой отчетности / Е.И. Бородина [и др.] ; под общ. ред. Е.И. Бородиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Омега-Л, 2005. – 445 с.
4. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебник / В.И. Стражев, Л.А. Богдановская, О.Ф. Мигун и др. ; под ред. В.И. Стражева. – 5-е изд., перераб. и доп. – Минск : Выш.шк., 2003. – 480 с.
5. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие для вузов / Л.Л. Ермолович [и др.] ; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Минск : Интерпрессервис, Экопкрспектива, 2001. – 576 с.
6. Андреев, В.Д. Внутренний аудит: учеб.пособие / В.Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
7. Артеменко, В.Г. Финансовый анализ: учеб. пособие для вузов / В.Г.Артеменко, М.В. Беллендир. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во «Дело и Сервис»; Новосибирск: ИД «Сибирское соглашение», 1999. – 152 с.
8. Арутюнян, А.Б. Опыт применения моделей Фулмера и Спрингейта в оценке венгерских предприятий сельского хозяйства и пищевой промышленности / А.Б. Арутюнян // Экономический анализ [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://aalex@mail.com>. – Дата доступа : 10.01.2008.
9. Бабаев, Ю.А. Международные стандарты финансовой отчетности / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М. : Проспект: Велби, 2008. – 347 с.
10. Бабына, В.Ф. Роль финансового планирования и анализа в укреплении финансовой устойчивости / В.Ф. Бабына // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 6. – С. 31–35.
11. Банк, В.Р. Методология финансового анализа деятельности хозяйствующих субъектов / В.Р.Банк, С.В. Банк // Аудитор.

Порядок списания безнадежной дебиторской задолженности в Республике Беларусь связан с национальными особенностями гражданского законодательства. Как показывают данные таблицы 2.2.8, основанием для списания дебиторской задолженности в Республике Беларусь является акт государственного органа или ликвидация организации-должника. Однако следует учитывать, что в случае получения акта о невозможности взыскания долга и возврата исполнительного документа организация не лишается права предъявить исполнительный документ к исполнению повторно. Поэтому долг не может быть признан нереальным для взыскания, а значит, списание его будет неправомерным [119, с.21-27]. В зарубежных странах процедура списания безнадежных долгов гораздо проще, чем в Республике Беларусь. Например, в Республике Казахстан в соответствии с параграфом 79 п. 187 НСФО № 2 субъекту следует исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из баланса только тогда, когда оно погашено, т.е. указанное в договоре обязательство исполнено или аннулировано, или срок его действия истек [228].

Если существует вероятность того, что организация не сможет взыскать полную сумму долга (основную сумму и проценты) согласно договорным условиям займов и дебиторской задолженности, предоставленных организацией, или удерживаемых до погашения инвестиций, то имеет место убыток от обесценения или безнадежной задолженности.

Таблица 2.2.8 – Документальное обоснование возможности списания дебиторской задолженности в Республике Беларусь

<i>По истечении срока исковой давности</i>	<i>Прочие нереальные для взыскания долги</i>
1	2
договоры на поставку продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг; товарно-сопроводительные документы (документы на отгрузку продукции (товаров), выполненных работ, оказанных услуг покупателю, не оплатившему полученную продукцию, товары, работы, услуги);	выписка из Единого государственного реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей о ликвидации организации-дебитора; определение суда о завершении конкурсного производства и ликвидации должника;

Продолжение таблицы 2.2.8

1	2
<p>платёжные документы, подтверждающие дату оплаты аванса поставщику, в последствие не выполнившего обязательства по поставке; акты взаимной сверки расчётов.</p>	<p>решение суда или уведомление ликвидационной комиссии о том, что требования кредитора не будут удовлетворены из-за недостаточности имущества ликвидируемой организации; акт судебного исполнителя о невозможности взыскания долга с организации-должника.</p>

Примечание – Собственная разработка на основании источника [191]

В международной практике такая ситуация рассматривается как убыток от обесценения активов (IAS 36 «Обесценение активов») [159]. Обесценение – это риск или определённая вероятность того, что некоторая часть ... основной суммы финансового инструмента не будет выплачена полностью, и эта ситуация аналогична ситуациям, когда формируется резерв по сомнительным долгам в отношении дебиторской задолженности [254, с. 16]. В белорусской практике по отношению к дебиторской задолженности устанавливаются следующие виды риска: валютный (риск изменения стоимости финансового инструмента в связи с изменением курса валют) и кредитный риск (риск неисполнения своих обязательств одной стороной по финансовому инструменту и вследствие этого возникновение у другой стороны убытка) [83]. Отражение в учёте убытков или возможности переоценки дебиторской задолженности в связи с наступлением неблагоприятных событий (возникновение безнадежных долгов) специальным нормативным документом не предусмотрено.

Наиболее распространёнными методами списания безнадежной дебиторской задолженности в большинстве стран являются метод прямого списания и метод начисления резерва. Так, в соответствии с МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», балансовая стоимость актива уменьшается до его оценочной возмещаемой суммы непосредственно или с использованием счета оценочного резерва в зависимости от ситуации [139]. Метод прямого списания, предполагающий списание дебиторской задолженности на расходы в тот момент, когда точно из-

дельным статьям и разделам актива и пассива. Такая форма баланса позволяет повысить точность сведений об имуществе, обязательствах и собственном капитале организации, упростить расчет отдельных показателей финансовой устойчивости.

Изучение международного опыта учета и отражения в отчетности финансовых результатов позволило разработать рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета доходов и расходов, нераспределенной прибыли, в основу которых положен отдельный учет доходов и расходов по направлениям деятельности организации — операционной, инвестиционной и финансовой.

Реклассификация финансовых результатов обусловила необходимость совершенствования порядка отражения их на счетах бухгалтерского учета. Предложенная система счетов бухгалтерского учета и соответствующих им субсчетов позволяет вести отдельный учет финансовых результатов по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, получать информацию по направлениям использования прибыли, а также о сумме накопленной прибыли за весь период осуществления организацией предпринимательской деятельности. В целях улучшения содержания и структуры отчета о прибылях и убытках, повышения его информативности и аналитических возможностей усовершенствована его форма, которая обеспечивает получение данных о финансовых результатах по направлениям деятельности организации, а также дает возможность проводить маржинальный анализ прибыли, оценивать уровень операционного и финансового рисков.

чения информации по направлениям использования прибыли, а также о сумме накопленной прибыли за весь период осуществления организацией предпринимательской деятельности, поскольку действующий порядок учета конечного финансового результата не обеспечивает такой возможности. В связи с этим предложена система субсчетов к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и применение счета 85 «Накопленная (реинвестированная) прибыль». Это позволило усовершенствовать содержание и структуру отчета о прибылях и убытках, повысить его информативность и аналитические возможности; провести его структурное преобразование для оценки финансовых результатов и финансовой устойчивости на более качественном уровне.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изучение специальной литературы, нормативно-правовых источников и опыта зарубежных стран позволило выявить несоответствие отчетности Республики Беларусь международным требованиям и определить причины низкой ее полезности для диагностики финансовой устойчивости: ориентированность отчетности на государственные органы, жесткая регламентация состава и содержания финансовых отчетов; наличие агрегированных статей, низкий уровень раскрытия информации об активах и пассивах; несоответствие методов оценки элементов отчетности в национальной учетной практике принятым международным стандартам.

В целях повышения информативности учетных и отчетных данных, однозначности толкования показателей сформулированы и обоснованы рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета активов, обязательств и капитала, предложена усовершенствованная форма бухгалтерского баланса, которая, в отличие от действующей, предусматривает раздельное получение информации об активах и пассивах долго- и краткосрочного характера и обособленное — о биологических активах сельскохозяйственных организаций, об отложенных налоговых активах и обязательствах, обеспечивает сопоставимость данных по от-

вестно, что счёт не будет оплачен, имеет, на наш взгляд, ряд недостатков. В частности, применение данного метода приводит к вероятности возникновения убытков в отдельных отчётных периодах, что будет влиять на финансовую устойчивость организации.

На наш взгляд, предпочтительнее использовать второй метод — начисления резерва. В Республике Беларусь при выявлении сомнительной дебиторской задолженности допускается создание резерва отдельно по каждому сомнительному долгу в конце квартала (года) по результатам проведенной инвентаризации дебиторской задолженности [237]. Списание безнадежных долгов за счёт созданных резервов допустимо только при использовании метода отражения выручки «по отгрузке», тогда как при отражении выручки по факту поступления денежных средств списание безнадежных долгов возможно при их учёте в составе расчётов по претензиям.

Из таблицы 2.2.9 видно, что методика формирования резервов по сомнительным долгам, их отражения в учёте и отчётности в Республике Беларусь схожа с методикой, применяемой, например, в России, Республике Молдова (Комментарий к НСФО № 18 «Доходы»), Украине (П(С)БУ № 10 «Дебиторская задолженность»), однако отличается от требований международных стандартов (таблица 2.210), в частности, чрезмерно строгими условиями списания безнадежной задолженности. Это приводит к тому, что в Республике Беларусь реальный механизм корректировки дебиторской задолженности на сумму безнадежных долгов не действует.

В связи с вышеизложенными обстоятельствами следует, что повышение качества отчётной информации о состоянии дебиторской задолженности возможно только при упрощении процедуры признания долга безнадежным на уровне гражданского судопроизводства, а также при исключении из учётной практики метода учёта выручки «по оплате», что будет соответствовать требованиям МСФО.

Сравнительный анализ раскрываемой информации о дебиторской задолженности в балансах разных стран показывает:

Во-первых, в большинстве стран дебиторская задолженность разделяется на текущую и долгосрочную. При этом долгосроч-

ная дебиторская задолженность может располагаться как в составе оборотных активов (например, Республика Беларусь, Россия, Чехия, Германия), так и во внеоборотных (США, Эстония, Франция, Польша, Украина, Республика Молдова, Республика Казахстан). Отметим, что, не смотря на отражение долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности по отдельным статьям во втором разделе баланса (например, Республика Беларусь, Россия), отражение долгосрочной дебиторской задолженности в составе оборотных активов не вполне соответствует принципам построения баланса, поскольку долгосрочная и краткосрочная дебиторская задолженность имеют разные периоды оборачиваемости и разную степень ликвидности. Таким образом, дебиторскую задолженность, платежи по которой ожидаются более, чем через 12 месяцев после отчетной даты, следует отражать в первом разделе баланса. При этом из дебиторской долгосрочной задолженности, на наш взгляд, необходимо выделять сумму, которая подлежит погашению в отчетном периоде в соответствии с заключенными договорами, и отражать эту сумму в составе краткосрочной дебиторской задолженности.

Таблица 2.2.9 – Методика формирования резерва по сомнительным долгам и его использования в организациях Республики Беларусь

<i>Положения</i>	<i>Характеристика</i>
1	2
<b>1. Условия формирования резерва по сомнительным долгам</b>	1. Должно быть предусмотрено Учётной политикой организации; 2. Обязательное проведение инвентаризации дебиторской задолженности и выявление безнадежных долгов [150; 237]
<b>2. Период формирования</b>	Формируется в конце года (квартала) [237]
<b>3. Метод начисления резерва</b>	Резерв создается отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платёжеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга в полной или частичной сумме.[237]
<b>4. Отражение в бухгалтерском учёте начисления резерва</b>	За счёт операционных расходов [237]

интерпретации доходов и расходов, а также будут способствовать согласованию формата Отчёта о прибылях и убытках Отчёту о движении денежных средств. Предлагаемая структура Отчёта отражает как процесс формирования и распределения прибыли, так и факторы изменения её величины, что необходимо для правильной оценки и прогнозирования финансовой устойчивости организации.

## **Выводы**

1. При изучении порядка формирования и отражения в отчетности информации о доходах, расходах и прибыли в Республике Беларусь установлено, что имеют место различия в терминологии, классификации и интерпретации доходов и расходов по сравнению с международной практикой. Как показывает опыт зарубежных стран, предпочтительным является структура отчета о прибылях и убытках, в основу которой положена классификация доходов и расходов по направлениям деятельности. Поскольку вопрос о такой классификации доходов и расходов вызывает дискуссию в научной литературе и не однозначно решается в отчетности различных стран, нами предложена классификация доходов и расходов на операционные, инвестиционные и финансовые с учетом функционального назначения имущества (активов), с которым связаны доходы (расходы), в хозяйственной деятельности организации, а также источника его формирования.

2. В целях упорядочения и повышения качества формируемой в бухгалтерском учете информации, возможности отдельного учёта и формирования финансового результата по направлениям деятельности предложена следующая система счетов: 90 «Реализация», 91 «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности», 92 «Доходы и расходы от иных видов деятельности». Для повышения аналитичности информации об общем финансовом результате отчетного периода к счету 99 «Общий финансовый результат» предложена система дополнительных субсчетов, на которых будут отражаться полученный финансовый результат до распределения и чистая прибыль (убыток).

3. В ходе исследования была выявлена необходимость полу-

Продолжение таблицы 3.2.1

1	2	3	4	5	6	7
		Отчисления в фонд пополнения собственных оборотных средств; Фонд накопления; Фонд потребления и другие			Жилищное строительство; Пополнение оборотных средств; Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	
-	-	-	85	Накопленная прибыль		

Примечание – Собственная разработка

Принципиальными отличиями предлагаемой системы счетов учёта доходов и расходов организации и субсчетов, открываемых к ним, от действующей являются следующие. Во-первых, возможность отражения в учете формирования финансовых результатов по направлениям деятельности (от реализации, прочей операционной, иных видов - инвестиционной и финансовой). Во-вторых, формирование информации об общем финансовом результате отчётного периода до выплаты налогов и финансовых санкций (брутто) непосредственно на счете 99 «Общий финансовый результат». В связи с этим возникает необходимость открытия дополнительных субсчетов, на которых будут отражаться полученный финансовый результат до распределения (брутто) и чистая прибыль (убыток) (нетто). В-третьих, предложенная система субсчетов к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» позволяет сформировать информацию по направлениям использования прибыли, а применение счета 85 «Накопленная (реинвестированная) прибыль» позволит получать информацию о сумме накопленной прибыли за весь период осуществления организацией предпринимательской деятельности.

Предложенные выше мероприятия по совершенствованию отражения финансовых результатов в учёте и отчетности позволяют устранить различия в терминологии, классификации и

Продолжение таблицы 2.2.9

1	2
<b>5. Отражение в бухгалтерском балансе начисленного резерва</b>	При наличии у организации на конец квартала или года резервов по сомнительным долгам ... показатели бухгалтерского баланса, в связи с которыми они созданы (дебиторская задолженность) приводятся с соответственным уменьшением их балансовой стоимости на сумму данных резервов. [84]
<b>6. Условия использования резерва</b>	Истечение сроков исковой давности; Имели место мероприятия по взысканию просроченной дебиторской задолженности; Наличие оправдательных документов о невозможности взыскания долга [150]
<b>7. Отражение в бухгалтерском учёте использования резерва</b>	Использование резерва производится при списании неостребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными [237]
<b>8. Отражение в учёте и отчётности неиспользованного резерва</b>	Неиспользованные суммы созданного резерва до конца года, следующего за годом создания резерва, должна быть присоединена к прибыли отчётного периода. [237]
<b>9. Контроль за возможностью взыскания списанной за счёт резерва задолженности</b>	Списанная в убыток из-за неплатёжеспособности должника сумма дебиторской задолженности должна учитываться на забалансовом счёте 007 «Списанная в убыток задолженность неплатёжеспособных дебиторов» в течение 5 лет.[237]

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Во-вторых, данные о дебиторской задолженности в балансе могут быть представлены в агрегированном виде (например, Республика Казахстан, Республика Молдова, Эстония, Чехия, МСФО) либо реструктурированы по отдельным группам задолженности (например, Республика Беларусь, Украина, Польша) (таблица 2.2.11). Однако следует учитывать, что текущая дебиторская задолженность различается по характеру хозяйственных операций, в связи с чем её можно разделить – на задолженность покупателей и заказчиков, поставщиков и подрядчиков (торговую) и прочую (по налогам и сборам, по расчетам с персоналом,

разных дебиторов). Поэтому считаем целесообразным в структуре краткосрочной дебиторской задолженности обособленно представлять торговую задолженность и задолженность по расчетам.

Таблица 2.2.10 – Сравнительный анализ списания безнадежной дебиторской задолженности

<i>Критерии</i>	<i>Республика Беларусь</i>	<i>МСФО</i>
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Условия списания безнадежных долгов</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Истёк срок исковой давности</li> <li>Проводились мероприятия по взысканию долгов</li> <li>Имеются оправдательные документы о невозможности взыскания долгов</li> </ul>	Существует вероятность того, что организация не сможет взыскать полную сумму дебиторской задолженности. В частности, истекает срок договорных прав требования на потоки денежных средств по финансовому активу.
<b>Периодичность оценки вероятности возникновения безнадежных долгов</b>	На основании данных инвентаризации дебиторской задолженности в конце квартала или отчётного года.	По состоянию на каждую отчётную дату необходимо оценивать наличие объективных признаков обесценения финансового актива.
<b>Обязательность корректировки долгов на сумму безнадежной задолженности</b>	Обязательно при выполнении условий.	Обязательно на каждую отчётную дату.
<b>Признание убытков от списания безнадежных долгов</b>	Списываются в фактической сумме задолженности, ранее отражённой в бухгалтерском учёте организации.	Сумма убытка представляет собой разность стоимостью актива и дисконтированной стоимостью ожидаемых будущих потоков денежных средств, рассчитанной с использованием первоначальной эффективной ставки процента по финансовому активу.

Продолжение таблицы 3.2.1

1	2	3	4	5	6	7
99	Прибыли и убытки	Прибыли и убытки по видам деятельности; Прибыли и убытки от операционной деятельности; Прибыли и убытки от вне-реализационной деятельности; Платежи по налогам и сборам из прибыли; Финансовые санкции по налогам и сборам	99	Общий финансовый результат	Прибыли и убытки от реализации; Прибыли и убытки от прочей операционной деятельности; Прибыли и убытки от иных видов деятельности; Прибыль (убыток) до выплаты налогов и финансовых санкций (брутто); Платежи по налогам и сборам из прибыли; Финансовые санкции по налогам и сборам; Прочие изъятия из прибыли; Чистая прибыль (убыток) (нетто)	
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Общая нераспределенная прибыль; Непокрытый убыток; Отчисления в фонд национального развития; Отчисления части прибыли собственнику; Отчисления в резервный фонд;	84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Прибыль к распределению; Использование (потребление) прибыли; Финансирование инвестиций во внеоборотные активы организации;	

Продолжение таблицы 3.2.1

1	2	3	4	5	6	7
		Прочие налоги и сборы из операционных доходов  Сальдо операционных доходов и расходов		операционной деятельности	Налог на добавленную стоимость; Прочие налоги и сборы из доходов от операционной деятельности; Сальдо доходов и расходов от прочей операционной деятельности	
92	Внереализационные доходы и расходы	Внереализационные доходы Внереализационные расходы Налог на добавленную стоимость Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов Сальдо внереализационных доходов и расходов	92	Доходы и расходы от иных видов деятельности	Доходы от инвестиционной деятельности; Расходы от инвестиционной деятельности; Доходы от финансовой деятельности; Расходы от финансовой деятельности; Налог на добавленную стоимость; Прочие налоги и сборы из доходов от иных видов деятельности; Сальдо доходов и расходов от иных видов деятельности	

Продолжение таблицы 2.2.10

<i>A</i>	<i>I</i>	<i>2</i>
<b>Отражение убытков от списания безнадежных долгов в учёте</b>	Списываются на внереализационные расходы либо за счёт резерва по сомнительным долгам. В балансе дебиторская задолженность отражается с соответствующим уменьшением на сумму созданных резервов безнадежных долгов.	Балансовая стоимость актива уменьшается до его оценочной возмещаемой суммы непосредственно или с использованием счёта оценочного резерва.
<b>Возможность восстановления резерва по сомнительным долгам</b>	Допускается: при поступлении задолженности, ранее списанной как безнадежная к получению, дебетуются счета учёта денежных средств и кредитуется счёт 92 «Внереализационные доходы и расходы».	Допускается: если в последующем величина убытка от обесценения активов или безнадежная задолженность сокращается ... после признания обесценения, то ранее признанный убыток следует восстановить отдельно или с использованием оценочного резерва. восстановленную сумму следует включить в прибыль или убыток за период.
<b>Требование контроля за списанной задолженностью</b>	Списанная в убыток задолженность неплатёжеспособных дебиторов должна учитываться за балансом в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью её взыскания в случае изменения имущественного положения должников.	Не установлено.

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Таблица 2.2.11 – Сравнительный анализ структуры краткосрочной дебиторской задолженности в балансах различных стран

Статья	Республика Беларусь	Россия	Украина	Польша	Германия
1. Задолженность покупателей и заказчиков	+	+	+	+	+
2. Задолженность поставщиков и подрядчиков (по выданным авансам, задаткам)	+	-	+	-	-
3. Задолженность по налогам и сборам	+	-	+	+	-
4. Задолженность по расчётам с персоналом	+	-	-	-	-
5. Задолженность разных дебиторов	+	-	-	-	-
6. Прочая	+	-	+	+	-
7. По внутренним расчётам	-	-	+	+	+
8. Резерв сомнительных долгов	-	-	+	-	-
9. Дебиторская задолженность в судебном порядке	-	-	-	+	-

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

В международной практике составления отчётности существуют разногласия по поводу отражения *задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал*. Считаем целесообразным выделение отдельной статьи в балансе, как это

Таблица 3.2.1 – Рекомендуемая система счетов бухгалтерского учёта для отражения доходов и расходов организации

Счета учёта доходов и расходов в соответствии с действующим законодательством			Счета учёта доходов и расходов в соответствии с предлагаемой методикой			
1	2	3	4	5	6	
Номер счета	Название	<b>Рекомендуемая система субсчетов</b>		Номер счета	Название	Рекомендуемая система субсчетов
		<i>Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учёта, утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89</i>	<i>План счетов бухгалтерского учёта в сельскохозяйственных организациях и Инструкция по его применению, утв. Постановлением МСХиП Республики Беларусь от 06.04.2004 № 28</i>			
90	Реализация	Выручка от реализации Себестоимость реализации Налог на добавленную стоимость Акцизы Прочие налоги и сборы из выручки Экспортные пошлины Прибыль/убыток от реализации	Продукция растениеводства; Продукция животноводства; Продукция промышленных и подсобных производств; Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств; Продукция, принятая у граждан для реализации; Прочая продукция, товары, работы и услуги	90	Реализация	Выручка от реализации; Себестоимость реализации; Налог на добавленную стоимость; Акцизы; Прочие налоги и сборы из операционных доходов; Экспортные пошлины; Сальдо доходов и расходов от реализации
91	Операционные доходы и расходы	Операционные доходы Операционные расходы Налог на добавленную стоимость	91	Доходы и расходы от прочей	Прочие операционные доходы; Прочие операционные расходы; Чрезвычайные доходы; Чрезвычайные расходы;	

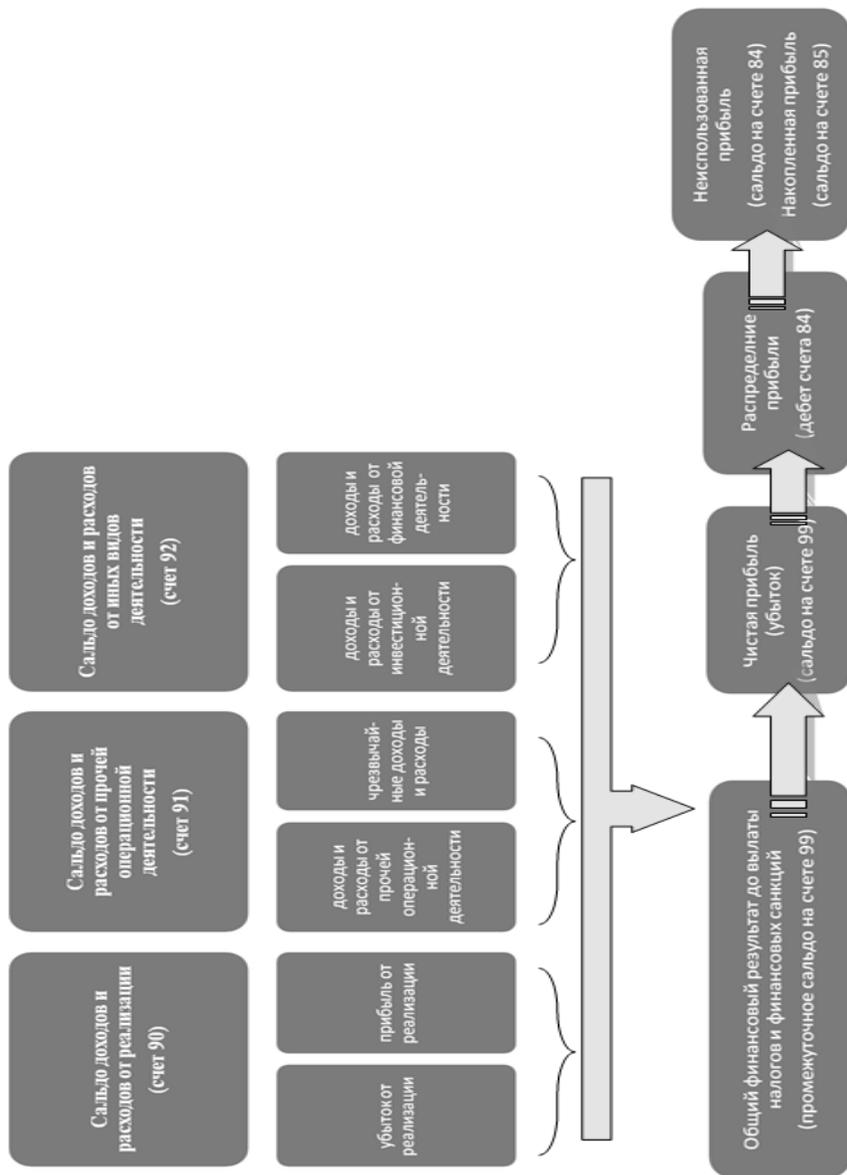


Рисунок 3.2.1 – Схема процесса формирования финансовых результатов

Примечание – Собственная разработка

реализуется в Республике Беларусь [84]. Однако следует учитывать, что это приводит к завышению на сумму «Подписного капитала востребованного, но не оплаченного» валюты баланса и величины собственного капитала (аналогичная практика в Германии, Франции, Чехии, России). Считаем, что следует перенять опыт таких стран как Польша, Украина, США, Эстония [202, с.229], учесть требования МСФО, согласно которым данная сумма отражается в составе собственных источников с отрицательным знаком. В результате в пассиве баланса в разделе «Собственный капитал» будет отражаться не только зарегистрированный уставный фонд, но и неоплаченная его часть, что позволит видеть реальную величину собственного капитала.

Не менее дискуссионным вопросом является включение в состав дебиторской задолженности *авансов, выданных поставщикам и подрядчикам*, что имеет место в балансах Республики Беларусь, России, Украины. В Германии, Польше, Чехии авансовые платежи (зататки) отражаются в составе запасов [202, с.229]. На наш взгляд, авансы выданные связаны с процессом изготовления материальных ценностей и менее ликвидны по сравнению с дебиторской задолженностью и запасами, поэтому авансы целесообразнее выделить из состава статей дебиторской задолженности и отражать отдельной статьёй перед запасами и затратами.

Наиболее ликвидным активом являются **денежные средства** организации. В соответствии с Типовым планом счетов [237] к ним относят денежные средства в официальной денежной единице Республики Беларусь и иностранных валютах, находящиеся в кассе, на расчётных, валютных и других счетах, открытых в банках на территории Республики Беларусь и за её пределами, а также ценные бумаги, платёжные и денежные документы. [178, с.132]. Как видно, содержание статьи баланса «денежные средства» в Республике Беларусь соответствует международной практике. Так, к денежным средствам (банковские счета, операционная касса и средства для хозяйственных расчётов) относятся также и их эквиваленты (краткосрочные высоколиквидные вложения в ценные бумаги со сроком получения доходов по ним до 3-х месяцев, а также аккредитивы, векселя [173, с.82] (например, МСФО, Украина, Казахстан, Чехия), что представлено в

таблице 2.2.12.

Таблица 2.2.12 – Отражение в балансе информации о денежных средствах

<i>Страна (учётная система)</i>	<i>Раскрытие в балансе</i>
<b>МСФО</b>	Денежные средства и их эквиваленты, в т.ч. касса, расчётные счета, эквиваленты денежных средств (чеки, аккредитивы, векселя, краткосрочные ценные бумаги) [185]
<b>Республика Беларусь</b>	Денежные средства, в т.ч. денежные средства на депозитных счетах (стр.261) - Инструкция № 19 [83]
<b>Россия</b>	Денежные средства (расчётные, валютные счета, прочие денежные средства) (стр.260) - ПБУ 4/99. Приказ Минфина РФ № 115н от 18.09.06 [272]
<b>Украина</b>	Денежные средства и их эквиваленты, в т.ч. в национальной валюте (стр.230), в иностранной валюте (стр.240) - П(С)БУ № 2 [182]
<b>Казахстан</b>	Денежные средства (стр.01) - НСФО № 2 [228]
<b>Польша</b>	Денежные средства, в т.ч. в кассе, в банке, прочие денежные средства (векселя, чеки) [22]
<b>Чехия</b>	Финансовое имущество, в т.ч. деньги, счета в банках, краткосрочное финансовое имущество [22]
<b>Германия</b>	Чеки, остаток в кассе, денежные средства на счетах в банках, краткосрочное финансовое имущество [22]
<b>Эстония</b>	Деньги и банковские счета [22]
<b>США</b>	Деньги и банковские счета [22]

Примечание – Собственная разработка на основании обзора литературных источников

Как показывает таблица 2.2.12, отражение денежных средств в балансе Республики Беларусь в целом совпадает с практикой других стран (например, России, Эстонии, Германии, Польши). Однако следует остановиться и на различиях белорусской практики с требованиями международных стандартов, наиболее существенные из которых, на наш взгляд, представлены в таблице 2.2.13: во-первых, в Республике Беларусь допускается отражение по статье «Денежные средства» остатков и по тем счетам, на которых операции приостановлены по решению государственных органов (в частности, таким правом обладают органы госу-

вития.

Указанные недостатки учета финансовых результатов, а также предложенная реклассификация доходов и расходов по направлениям деятельности вызывает необходимость корректировки порядка отражения в бухгалтерском учёте и отчетности процесса формирования финансового результата.

Схема процесса формирования финансовых результатов представлена на рисунке 3.2.1.

В соответствии с действующим планом счетов бухгалтерского учёта для учёта доходов и расходов предусмотрены счета раздела «Финансовые результаты», в том числе 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» [178; 237] (таблица 3.2.1).

Нами предлагается переименовать счета: 91 – «Доходы и расходы от прочей операционной деятельности», 92 – «Доходы и расходы от иных видов деятельности», 99 – «Общий финансовый результат» с соответствующими системами субсчетов, а также ввести дополнительно счет 85 «Накопленная (реинвестированная) прибыль».

Система бухгалтерских записей по отражению операций, связанных с формированием и использованием прибыли организации, представлена в таблицах приложения 7. Порядок учета финансовых результатов сельскохозяйственной организации приведен в приложении 8.

Предложенные изменения в системе отражения операций по формированию и распределению финансового результата на счетах бухгалтерского учета потребовали адаптировать к ним и соответствующие формы учетных регистров. В связи с чем нами усовершенствованы действующие формы регистров журнально-ордерной формы учета в организациях АПК: для аналитического учета доходов и расходов от прочей операционной и иных видов деятельности – ведомость формы № 65-АПК; для синтетического учета операций на счетах 90, 91, 92 – журнал-ордер № 11-АПК; для синтетического учета операций на счетах 99, 84, 85 – журнал-ордер № 15-АПК (приложение 9).

затем на счет 99 «Прибыли и убытки». В итоге сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки», а, следовательно, и Отчет о прибылях и убытках (строка 200 «Прибыль (убыток)») показывают неполный финансовый результат.

Во-вторых, в учете и отчетности не формируется такой показатель, как общая сумма прибыли от всех видов деятельности (брутто-прибыли) до выплаты процентов и налогов, который необходим для расчета показателей эффективности деятельности организации (например, показателя рентабельности совокупных активов, эффекта финансового рычага). Это обусловлено тем, что действующим планом счетов бухгалтерского учёта предусмотрено отражение на счете 99 помимо основных финансовых результатов также информации о начисленных налогах и сборах из прибыли: налоге на прибыль, налоге на недвижимость и иных налогах и сборах из прибыли, исчисленных в соответствии с законодательством, а также суммах причитающихся налоговых и неналоговых санкций и пени (за исключением санкций и пени за неисполнение или ненадлежащее исполнение хозяйственных договоров) – в корреспонденции с кредитом счетов 68 "Расчеты по налогам и сборам" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" [237]. Следовательно, сведения о сумме прибыли (убытка) до налогообложения (строка 240 действующего Отчёта о прибылях и убытках) требуют дополнительных расчетов и корректировок по счету 99 «Прибыли и убытки».

Кроме того, в учете и отчетности отсутствует информация о накопленной сумме прибыли организации, которая, по нашему мнению, должна соответствовать сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Действующим планом счетов [178, с.198-199; 237] на этом счете предусмотрено отражение информации по направлениям использования средств: на потребление в соответствии со сметой расходования; на выплату доходов работникам организации; на выплату доходов учредителям; на пополнение уставного фонда; на формирование резервного фонда; на финансирование производственного развития (по мере принятия к бухгалтерскому учету внеоборотных активов); обособление нераспределенной прибыли в качестве финансового обеспечения производственного раз-

дарственного контроля, в т.ч. Инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Комитет государственного контроля Республики Беларусь и др.); во-вторых, в составе денежных средств в белорусском балансе отражаются переводы в пути; в-третьих, по указанной статье в отечественной практике отражаются денежные документы, которые, в учете зарубежных стран, как правило, включаются в состав запасов.

Таблица 2.2.13 – Структура денежных средств и их эквивалентов, отражаемых в балансе по статье «Денежные средства»

1.2 валюта	+ (счёт 52 «Валютный счёт»)	+
1.3 депозиты до востребования	+ (счёт 55 «Специальные счета в банках»)	+
1.4 текущие и депозитные счета	+ (счета 51 «Расчётный счёт», 55 «Специальные счета в банках» - по всем счетам ограничения отсутствуют)	+ (не должны быть ограничены на использование)
1.5 чеки	+ (счёт 55 «Специальные счета в банках»)	+
1.6 сберегательные счета	- (счёт 58 «Финансовые вложения»)	+
1.7 денежные документы	+ (счёт 50 «Касса»)	-
1.8 переводы в пути	+ (счёт 57 «Переводы в пути»)	-
<b>1. Эквиваленты денежных средств</b>		
2.1 высоколиквидные ценные бумаги сроком погашения до 3-х месяцев	- (счёт 58 «Финансовые вложения»)	+
2.2 векселя	- (счёт 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»)	+
2.3 аккредитивы	+ (счёт 55 «Специальные счета в банках»)	+

Примечание 1 – «+» («-») – остатки по указанным счетам находят отражение в балансе (не находят)

Примечание 2 – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Считаем необходимым исключить из состава денежных

средств и их эквивалентов средства, не доступные для оперативного использования (например, остатки на счетах, по которым приостановлены операции) и отражать их отдельно как прочие монетарные активы, а также исключить из состава ликвидных активов денежные документы. Их целесообразнее отражать в составе запасов, для чего к счету 10 «Материалы» следует открывать соответствующий субсчет.

Внимания заслуживает вопрос о необходимости отражения в составе денежных средств *векселей* (например, МСФО, США, Польша). Вексель является ценной бумагой в соответствии со ст. 144 Гражданского Кодекса Республики Беларусь. Вексель может выступать предметом обычных гражданско-правовых сделок: купли-продажи, мены, залога, дарения, комиссии, поручения, направленных на передачу права собственности либо титульного владения на ценную бумагу и др. Эти сделки не следует путать со специфическими «вексельными» сделками, отражаемыми на самом документе, влекущими возникновение, изменение и прекращение прав и обязанностей из векселя как ценной бумаги. Таким образом, вексель имеет двойственную природу: выступает в качестве товара и удостоверяет право требования денежных средств.

Поэтому следует различать векселя полученные (коммерческие), которые выступают в качестве обеспечения дебиторской задолженности покупателей и заказчиков и являются гарантией платежа, а также векселя, приобретаемые организацией с целью получения дохода в виде дисконта или процентов, использования в качестве залога, платежного средства или объекта купли-продажи [24, с.460]. Первая группа векселей относится к торговой дебиторской задолженности. При этом, если должник заменяет обязательство по выплате денежных средств в соответствии с договором на обязательство по выдаче им собственного векселя, то у векселедержателя учет их ведется на субсчете «Векселя полученные», открытом к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Соответственно, задолженность дебиторов обеспеченная такими векселями, отражается в структуре дебиторской задолженности. Векселя банковские, а также векселя иных по отношению к должнику лиц, рассматриваются как ценных бумаги и в соответствии с действующим планом счетов

жует его к международным требованиям, делает информацию о финансовых результатах сопоставимой.

В целях реализации предложенных направлений совершенствования структуры и содержания Отчета о прибылях и убытках должны учитываться возможности действующей системы счетов *бухгалтерского учета* при отражении финансовых результатов. Поэтому необходимо предусмотреть корректировки порядка отражения процесса формирования и распределения прибыли на счетах бухгалтерского учета. Такие процедуры должны способствовать согласованию информации о финансовых результатах, формирующейся в системе бухгалтерского учета, с содержанием Отчета о прибылях и убытках.

### 3.2 Учет финансовых результатов

Изучение действующего порядка бухгалтерского учета прибыли позволило выявить ряд существенных недостатков. Наиболее значимым, на наш взгляд, является нарушение одного из базовых требований МСФО – недопустимости взаимозачета между статьями, формирующими финансовые результаты [185, с.8-9].

Во-первых, на счете, 92 «Внерезультационные доходы и расходы» не только формируются финансовые результаты от финансовой деятельности и операций, связанных с основной деятельностью, но и использование прибыли. В частности, речь идет о доходах и расходах, которые не связаны с предпринимательской деятельностью, т.е. деятельностью, направленной на извлечение дохода (например, перечисление средств (взносов, выплат и т.п.) и передача имущества, выполнение работ, оказание услуг, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных, оздоровительных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера, оказание шефской и социальной помощи и расходы на иные аналогичные мероприятия; расходы обслуживающих производств и хозяйств (в порядке, изложенном в пояснениях к счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства") [237]. Свернутое сальдо по счету 92 переносится

отражает обособленно накладные расходы, в результате чего промежуточный показатель «Валовая прибыль» (строка 040 Отчёта о прибылях и убытках) будет равен сумме прибыли от реализации. Поэтому в целях устранения указанных несоответствий представляется необходимым в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учёта предусмотреть единый вариант учёта накладных расходов (без распределения по видам продукции, товаров, работ, услуг) путём непосредственного их списания на расходы по реализации.

С другой стороны, в Отчете о прибылях и убытках не находит отражения существенная информация. В частности, для внешнего пользователя весьма полезны сведения о распределении прибыли и о сумме накопленной прибыли за период функционирования организации. В Отчете о прибылях и убытках не раскрывается также информация о прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий, определяемой на основе долевого участия (доля меньшинства), и прибыли (убытке) по результатам выбытия активов или погашения обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью, хотя соответствующие регламентирующие документы приняты. При этом МСФО (IAS 1 «Представление финансовой отчётности») обязывает раскрывать эти сведения [185, с.17], что уже реализовано в отчётности Казахстана, Польши и других стран. Кроме того, в Отчёте следует предусмотреть раскрытие информации о сумме дивидендов за отчётный период, распределяемых между владельцами капитала организации, а также о соответствующей сумме дивидендов в расчёте на акцию.

С учётом вышеизложенных концептуальных подходов к формированию и отражению финансового результата предлагаем форму Отчёта о прибылях и убытках, которая представлена в приложении 5. По нашему мнению предложенный вариант Отчета имеет ряд преимуществ. В нем, достаточно развернуто отражается процесс формирования общей суммы брутто-прибыли от основной и неосновной деятельности до выплаты процентов и налогов. Данная сумма прибыли используется для оценки эффективности использования совокупного капитала, вложенного в активы организации, для определения эффекта финансового рычага и других показателей. Такая структура Отчёта прибли-

учитываются на открываемом к счету 58 «Финансовые вложения» субсчете «Долговые ценные бумаги». Таким образом, вексель как предмет гражданско-правовых сделок в Республике Беларусь учитывают в составе финансовых вложений и отражают в балансе по соответствующей статье, что не согласуется с международными подходами.

Поскольку вексель может участвовать в расчетах, реализовываться на вторичном рынке через институт профессиональных участников рынка ценных бумаг, передаваться в залог, в качестве отступного и т.п., то он ликвиднее других финансовых инструментов, отражаемых на счете 58 «Финансовые вложения», хотя вексель и нельзя рассматривать как высоколиквидный актив в той же степени, что и денежные средства. Поэтому, мы придерживаемся точки зрения, что векселя как ценные бумаги следует отражать в составе денежных средств и их эквивалентов. При этом для учета векселей, которые используются в расчетных (торговых) операциях, можно назначить счет 56 «Долговые финансовые активы, предназначенные для торговли». В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету ценных бумаг, утв. постановлением Минфина № 164 от 22.12.2006 г., к категории ценных бумаг, предназначенных для торговли, относят приобретенные ценные бумаги с целью продажи или погашения в краткосрочном периоде (до 1 года) и получения дохода в результате краткосрочных колебаний их цен либо с целью учета их по справедливой стоимости и получения дохода от изменения этой справедливой стоимости. Тогда на счете 58 «Финансовые вложения» субсчете 2 «Долговые ценные бумаги» следует учитывать только ценные бумаги, удерживаемые до погашения – т.е. с фиксированными или определяемыми платежами по ним и фиксированным сроком погашения (например, займы, оформленные облигациями).

Дополнительного рассмотрения требует вопрос об отражении в балансе остатков *иностранной валюты*, которая числится в кассе и на валютных счетах.

В таблице 2.2.13 проиллюстрировано, что в отношении монетарных активов в Республике Беларусь рекомендации МСФО соблюдены. Однако при отражении в учете курсовых разниц возникают некоторые разногласия. Так, в соответствии с IAS 21

«Влияние изменения валютных курсов» курсовые разницы, возникающие при оценке монетарных активов, должны отражаться в том периоде, в котором они возникли, в составе доходов или расходов [30].

Изучая учетную практику Беларуси в этой сфере, нужно отметить, что нормативное регулирование порядка отражения курсовых разниц в белорусском учете за последние годы претерпело значительные изменения (таблица 2.2.14).

Таблица 2.2.14 – Регулирование учета изменения валютных курсов

<i>Республика Беларусь</i>	<i>МСФО</i>
<b>До 1.04.2011</b>	IAS 21 «Влияние изменения валютных курсов»
Инструкция по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь № 199 от 27.12.2007 г	
Указ Президента Республики Беларусь № 15 от 30.06.2000 г. «О порядке переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражении в бухгалтерском учёте курсовых разниц»	
<b>С 1.04.2011 - дополнительно</b>	
Постановление Совета Министров РБ от 03.06.2011 № 704 «О некоторых вопросах переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте» (далее - постановление № 704).	

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

До 2010 года курсовые разницы в Республике Беларусь отражались в составе доходов или расходов будущих периодов. При этом их включение в состав доходов или расходов текущего периода (отнесение на внереализационные доходы или расходы) производилось только частично (не более 10 % от фактической себестоимости - по расходам будущих периодов, не менее 10 % от фактической себестоимости (но не более суммы курсовых разниц, учтенных в составе доходов будущих периодов) - по до-

Таблица 3.1.6 – Отражение расходов в отчёте о прибылях и убытках

<i>Вид деятельности организации</i>	<i>Управленческие расходы</i>	<i>Расходы на реализацию</i>
<b>Производство продукции, выполнение работ, оказание услуг</b>	Условно постоянная часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов, списываются непосредственно в дебет счёта 90 «Реализация»	Расходы по сбыту, учитываемые на счёте 44 «Расходы на реализацию» субсчёт «Коммерческие расходы» и относящиеся к реализованным продукции, товарам, работам, услугам
<b>Торговая, снабженческая, сбытовая деятельность и общепит</b>	Расходы (издержки обращения), связанные с управлением организацией	Издержки обращения, приходящиеся на 16сализованные товары и учитываемые на счёте 44 «Расходы на реализацию» субсчёт «Издержки обращения»
<b>Профессиональные участники фондового рынка</b>	Расходы по осуществляемой ими деятельности	
<b>Организации, выполняющие функции заказчика-застройщика</b>	Расходы по организации и обеспечению строительства	-

Примечание – Собственная разработка на основании нормативно-правового источника [84].

Следует обратить внимание, что Типовым планом счетов бухгалтерского учёта предусматривается возможность списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов в качестве условно постоянных в соответствии с учетной политикой, а также случаи списания общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счёта 90 «Реализация» [178, с.101; 237].

Поскольку в нормативных актах Республики Беларусь закреплена многовариантность учёта и отражения в отчётности накладных расходов, это приводит к тому, что ряд организаций не

сти, это касается детализированной информации об операционных доходах и расходах (строки 091-099; 101-109), а также сведений, используемые для корректировки прибыли в целях налогообложения (в частности, доходы и расходы не учитываемые при налогообложении (строки 210, 220), сумма льгот по налогу на прибыль (строка 310)). Тогда как МСФО (IAS 1 «Представление финансовой отчетности») установлено ограничение на представление информации в Отчёте о прибылях и убытках. Так, дополнительные статьи, разделы, промежуточные показатели должны вводиться непосредственно в Отчёт в том случае, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение организации. При этом следует принимать во внимание фактор существенности, а также характер (и назначение) компонентов доходов и расходов [185, с.18].

Требует корректировки, по нашему мнению, представленная в Отчете информация о *расходах на реализацию и управление*. Так, в соответствии с п.91 Инструкции № 19 [83] предусмотрено, что в случае признания организацией общехозяйственных и общепроизводственных расходов полностью в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по видам деятельности, по статье «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» показываются затраты на производство реализованных продукции, товаров, работ с учётом этих расходов. При этом, как видно из таблицы 3.1.6, допускается вариант учёта указанных расходов, при котором они отражаются отдельно по статье «Управленческие расходы».

Такой же порядок формирования данных о доходах и расходах по основной деятельности принят в России, Польше, Украине, Молдове, Казахстане. Однако, по нашему мнению, отражение в Отчете о прибылях и убытках сведений о коммерческих и управленческих расходах не играет существенной роли при внешнем анализе прибыли. Гораздо важнее было бы показывать в этой форме сумму постоянных затрат в составе полной себестоимости продукции, поскольку эти данные необходимы для определения безубыточного объема продаж, зоны безопасности, уровня операционного риска как основных показателей его финансовой устойчивости.

ходам будущих периодов). В конечном итоге это вызывало искажение финансовых результатов отчетного периода, поскольку остатки валютных средств различаются по назначению и в отдельных случаях, предусмотренных законодательством, ограничены к использованию. В частности, это касается валюты, приобретенной на внутреннем валютном рынке для определенных целей, средства, освобожденные от обязательной продажи и аккумулируемые для определенных целей.

Постановлением Министерства финансов РБ от 26.02.2010 № 17 были внесены изменения в Инструкцию по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденную постановлением Минфина РБ от 27.12.2007 № 199. В частности, отменена норма о том, что для отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц, возникающих при проведении переоценки активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, используются счета 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов». Курсовые разницы с 1 января 2010 г. относятся напрямую на счета соответствующих источников и отражению на счете 92 в полном размере по факту их образования.

С 1 апреля на основании постановления Совета Министров РБ от 03.06.2011 № 704 «О некоторых вопросах переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте» организациям предоставлено право списывать возникающие курсовые разницы на внереализационные доходы (расходы) не одномоментно, а растянуть этот процесс до 31 декабря 2014 г. Удлинение периода списания курсовых разниц должно «смягчить» их влияние на финансовый результат работы организации. Если в отношении остатков курсовых разниц, числящихся на 1 января 2010 г., это влияние можно четко определить и предсказать, то новый порядок, предложенный постановлением № 704, такой определенности не дает, поскольку невозможно предвидеть темпы изменения валютных курсов, а значит и размер предстоящих курсовых разниц.

Поэтому считаем необходимым внести следующие корректировки в имеющиеся нормативные акты, основываясь на целевом назначении валюты, числящейся в на счетах предприятия: по

иностранной валюте, поступившей в виде выручки от реализации – до конца отчётного периода включать курсовые разницы во внереализационные доходы (расходы); по иностранной валюте, приобретённой для определённых целей, списывать курсовые разницы в том же порядке, который определён для списания курсовых разниц по кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте: для приобретения сырья и материалов — т.е. по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов»; для осуществления вложений во внеоборотные активы — по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Предложенные направления совершенствования методики учета активов организации позволяют уточнить порядок оценки внеоборотных и оборотных активов, их состав, порядок признания, что способствует более точной структуризации первого и второго разделов баланса, а также повышению качества представленной в них информации для оценки финансовой устойчивости.

## 2.3 Капитал и обязательства

Важнейшим элементом финансовой отчётности является **капитал** организации. Иногда собственный капитал называют чистыми (т.е. освобожденными от долгов) активами. Собственный капитал складывается из инвестиций владельцев предприятия и величины прибыли, получаемой в результате хозяйственной деятельности и оставленной (реинвестированной) предприятию [213].

Как правило, большинство зарубежных компаний принимает финансовую концепцию капитала, в соответствии с которой капитал представляет собой инвестированные средства или инвестированную покупательную способность. При этом финансовый капитал является синонимом чистых активов (или собственного капитала) компании [164, с.16].

В белорусском законодательстве понятие капитала определяется статьёй 2 Закона «О бухгалтерском учёте и отчётности» как

В некоторых странах предусмотрено выделение в Отчёте о прибылях и убытках **чрезвычайных доходов и расходов** (например, Польша, Украина, Республика Молдова) [139, с.55]. Результаты чрезвычайных обстоятельств – это доходы или расходы, являющиеся результатом событий или сделок, чётко отличимых от обычной деятельности компании, частого или повторяющегося появления которых в этой связи не ожидается [139, с.93]. Однако в соответствии с новыми требованиями МСФО ни одна из статей не может быть представлена как чрезвычайная ни в составе отчета о прибылях и убытках, ни в примечаниях. [164, с.18]. Поэтому при отражении данных финансовых результатов, как нам представляется, следует исходить из того, последствиями какой деятельности они вызваны (операционной, финансовой или инвестиционной). Следовательно, чрезвычайные доходы и расходы следует отражать в отчетности не обособленно, а в составе финансовых результатов по видам деятельности.

Таким образом, анализ содержания Отчёта о прибылях и убытках показывает на необходимость реклассификации доходов и расходов. Так, считаем целесообразным объединить в группу «Доходы и расходы по операционной деятельности» доходы и расходы, классифицируемые сегодня как доходы и расходы по видам деятельности и частично операционные и внереализационные доходы и расходы. В этой группе выделить: доходы и расходы от реализации продукции, товаров, работ, услуг; доходы и расходы от реализации иного имущества и прочие операционные доходы и расходы. Следует также выделить группы «Доходы и расходы от инвестиционной деятельности» и «Доходы и расходы от финансовой деятельности», включив в данные разделы информацию о доходах и расходах, которые сегодня отражаются в составе операционных и внереализационных доходов и расходов.

При изучении содержания Отчета о прибылях и убытках с точки зрения **уместности представленной в нем информации** следует отметить, что, с одной стороны, формат Отчёта о прибылях и убытках, утверждённый Постановлением Минфина Республики Беларусь № 19 от 14.02.2008г., на наш взгляд, содержит такую информацию, которая обременяет его низкими по своей значимости сведениями для внешнего анализа. В частно-

*Финансовая деятельность* – деятельность, результатом которой являются изменения в размере и составе собственного капитала, а также кредитов и займов организации. В процессе финансовой деятельности происходит формирование собственных и заёмных источников финансирования хозяйственной деятельности. Привлечение заёмных средств связано с определенными расходами. Если заёмные средства используются в операционной деятельности, то и расходы по их обслуживанию (в виде процентов) будут классифицированы как операционные. Если же заёмные средства используются на финансирование вложений во внеоборотные активы, то проценты относятся на увеличение стоимости этих активов. Аналогично следует рассматривать и расходы по лизингу – поскольку имущество, полученное в лизинг, используется в основной деятельности, то и расходы в виде процентов по лизингу являются операционными.

Дополнительными источниками финансирования хозяйственной деятельности являются средства, полученные от размещения (эмиссии) собственных акций (облигаций, других долговых инструментов). Доходы и расходы, возникающие в связи их размещением, изменением их стоимости (курсов), должны рассматриваться как финансовые. Сюда следует относить также разницы между числящейся стоимостью акций (доли), выкупленных у акционеров, и их номинальной или продажной стоимостью при аннулировании или продаже указанных акций.

Специфическими статьями доходов по финансовой деятельности являются безвозмездные поступления имущества, денежных средств и средств целевого финансирования. Данные виды доходов не обусловлены результатами операционной или инвестиционной деятельности, а являются источником внешнего финансирования, который впоследствии присоединяется к собственному капиталу. Таким образом, безвозмездные поступления и целевое финансирование приводят к приросту капитала организации. Все дальнейшие доходы и расходы, возникающие в процессе использования безвозмездно полученного имущества или средств целевого финансирования, будут рассматриваться как операционные либо инвестиционные (в зависимости от направления его использования - в операционной деятельности данной организации, либо в деятельности других организаций).

активы организации за вычетом всех её обязательств [150], что соответствует международным подходам (таблица 2.3.1).

Таблица 2.3.1 – Сравнительная характеристика учёта и отражения в отчётности **собственного капитала**

<i>Критерии</i>	<i>Республика Беларусь</i>	<i>МСФО</i>
1	2	3
<b>Определение капитала</b>	Закон «О бухгалтерском учёте и отчётности», ст.2: капитал – это активы организации за вычетом всех ее обязательств [150]	Концептуальные основы составления и представления отчётности: капитал – это остаток активов после вычета из них обязательств [164, с. 8]
<b>Структура капитала</b>	Уставный фонд; собственные акции (доли), выкупленные у акционеров; чистая прибыль (убыток) отчётного года; нераспределённая, неиспользованная прибыль; резервный фонд; добавочный фонд; целевое финансирование; доходы будущих периодов [84]	Вклады акционеров; нераспределённая прибыль; резервный капитал, образованный отчислениями из нераспределённой прибыли; резервный капитал, образованный корректировкой (переоценкой) активов в связи с поддержанием капитала [164, с. 10]
<b>Концепция капитала</b>	Инструкция расчёта стоимости чистых активов, утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь № 107 от 27.06.2008: сумма собственного капитала за вычетом сумм целевого финансирования и суммы доходов будущих периодов представляет собой чистые активы организации [94]	Согласно принятому финансовому пониманию капитала он определяется как инвестированные деньги или инвестированная покупательская способность. Капитал является синонимом чистых активов или собственных средств предприятия. Финансовое поддержание капитала. Согласно этому понятию прибыль образуется только в том случае, если финансовая (денежная) сумма чистых активов в конце отчетного периода превышает финансовую (денежную) сумму чистых активов в начале отчетного периода

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3
		после вычета любых распределений прибыли между владельцами или их взносов в течение отчетного периода [164, с. 16].

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

В Республике Беларусь понятие чистых активов закреплено статьями 71, 89, 99, 114 Гражданского кодекса, в Декрете Президента Республики Беларусь «Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования». Определение стоимости чистых активов организации регулируется Постановлением Совмина Республики Беларусь от 27 июня 2008 г. № 950, порядок расчёта чистых активов определяется Постановлением Минфина Республики Беларусь № 107 от 27.06.2008г. [94].

Коммерческие организации (кроме банков), индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность и ведущие бухгалтерский учет, определяют на 1 января стоимость чистых активов, которая рассчитывается как разница между стоимостью активов и пассивов, принимаемых к расчету. При этом пассивы, принимаемые к расчёту, представляют собой обязательства, в состав которых включаются: целевое финансирование, заёмные средства, кредиторская задолженность, резервы предстоящих расходов, доходы будущих периодов, прочие пассивы, в т.ч. страховые резервы и фонды [94]. Таким образом, стоимость чистых активов представляет собой сумму уставного фонда, резервного фонда, добавочного фонда, чистой (нераспределённой) прибыли (непокрытого убытка), скорректированную на стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров (учредителей), а также на сумму задолженности участников (учредителей) по их вкладам в уставный фонд организации. Следовательно, при определении величины чистых активов доходы будущих периодов и целевое финансирование рассматриваются как обязательства. Такая практика применяется и в других странах (например, Великобритания,

Что касается финансовых результатов *по инвестиционной деятельности*, то они возникают в связи с произведенными инвестициями, в т.ч. с осуществлением финансирования хозяйственной деятельности других организаций, а также инвестициями в собственное имущество. При этом доходы по инвестиционной деятельности будут включать суммы дивидендов от участия в уставных фондах других организаций, доходы (проценты) по ценным бумагам; доходы от участия организации в совместной деятельности по договору простого товарищества; доходы (проценты), полученные за предоставление денежных и имущественных займов другим организациям; проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в данном банке. Кроме того, сюда же следует относить арендную плату и роялти, т.е. доходы, поступающие от предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (аренда, лизинг), а также доходы от предоставления прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности. Это связано с тем, что указанное имущество, являясь собственностью организации, не участвует в операционной (текущей деятельности). Указанные выше доходы по инвестиционной деятельности корреспондируют с определенными расходами. Это расходы (включая амортизационные отчисления), возникающие при предоставлении во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; расходы по предоставлению прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; расходы от участия организации в совместной деятельности по договору простого товарищества; расходы от участия в уставных фондах других организаций. Кроме того, могут возникать расходы, связанные с непогашением (не возвратом) денежных (имущественных) займов другими организациями. Таким образом, по своей сути доходы и расходы по инвестиционной деятельности являются финансовыми результатами от использования имущества и денежных средств организации в деятельности других субъектов, а также от выбытия основных средств, материальных активов.

ции представляют собой увеличение экономических выгод в виде прироста (уменьшения) активов или уменьшения (увеличения) обязательств [164, с.11], следовательно, при классификации доходов и расходов по направлениям деятельности, как нам представляется, нужно учитывать, прежде всего, функциональное назначение данного вида имущества (активов), с которым связаны доходы (расходы), в хозяйственной деятельности организации, а также источник его формирования. Обозначенный нами подход можно отобразить схематично на рисунке 3.1.1.



Рисунок 3.1 – Классификация доходов и расходов по направлениям деятельности

Примечание – Собственная разработка на основании обзора литературных источников

Предлагаемая классификация доходов и расходов по направлениям деятельности отражена также в таблице 3.1.5.

Учитывая, что *операционная деятельность* обуславливает возникновение доходов и расходов, обеспечивающих выполнение производственно-коммерческих функций организации, в эту группу следует относить все доходы и расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, а также от выбытия производственных запасов. Кроме того, в данной группе следует учитывать прочие операционные доходы и расходы, которые возникают в результате текущей деятельности или прошлых событий, связанных с текущей деятельностью.

Австралия, Эстония, Польша, Чехия) [22, с.551-554].

В белорусском законодательстве, также как и в России, все операции с уставным капиталом отражаются исходя из номинальной стоимости акций.

Преобразование акционерного капитала может произойти, например, в результате выкупа организацией собственных акций. Такая операция рассматривается как уменьшение оплаченного капитала. В бухгалтерском балансе выкупленные акции отражаются отдельной позицией с отрицательным знаком и вычитаются при подсчёте результатов по разделу «Капитал и резервы» [84]. В активе баланса данные акции не отражаются. Такой порядок отражения указанных операций в целом соответствует международной практике.

При отражении в отчётности информации о **собственном капитале** дискуссию вызывают прежде всего такие статьи как «Целевое финансирование» и «Доходы будущих периодов» (таблицы 2.3.1, 2.3.2).

Таблица 2.3.2 – Структура собственного капитала в балансах различных стран

Страна (учётная система)	Раскрытие в балансе
1	2
Республика Беларусь	<b>Капитал и резервы:</b> уставный фонд; собственные акции (доли), выкупленные у акционеров; чистая прибыль (убыток) отчётного года; нераспределённая, неиспользованная прибыль; резервный фонд; добавочный фонд; целевое финансирование; доходы будущих периодов - Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 14.02.2008 № 19 [83]
Россия	<b>Капитал и резервы:</b> уставный капитал; собственные акции, выкупленные у акционеров; добавочный капитал; резервный капитал; нераспределённая прибыль - ПБУ 4/99. Приказ Минфина РФ № 115н от 18.09.06 [180]
Украина	<b>Собственный капитал:</b> уставный капитал; паевый капитал; дополнительно вложенный капитал; прочий дополнительный капитал; резервный капитал; нераспределённая прибыль (непокрытый убыток); неоплаченный капитал; изъятый капитал - П(С)БУ № 2 [182]

Продолжение таблицы 2.3.2

1	2
<b>Казахстан</b>	<b>Капитал:</b> уставный капитал; резервы; нераспределённая прибыль (непокрытый убыток) - НСФО № 2 [228]
<b>Молдова</b>	<b>Собственный капитал:</b> уставный и добавочный капитал; резервы; нераспределённая прибыль (непокрытый убыток); неосновной капитал - НСБУ № 5 [147]
<b>Польша</b>	<b>Собственный капитал:</b> учредительный капитал (фонд); подлежащие уплате взносы в уставный капитал; капитал (фонд) резервный; нераспределённый финансовый результат прошлых лет; финансовый результат - нетто отчётного года [22, с. 352]
<b>Чехия</b>	<b>Собственные средства:</b> уставный фонд; капитальные фонды (эмиссионное ажио, прочие фонды, разность из оценки имущества, разность из капитальных взносов); фонды из прибыли (обязательный резервный фонд, неделимый фонд, прочие фонды); хозяйственный результат прошлых лет; хозяйственный результат текущего года. [22, с. 352]
<b>Германия</b>	<b>Собственный капитал:</b> уставный капитал; резервный капитал; резервы прибыли (предусмотренные законом; резерв для собственного долевого участия; резервы, предусмотренные уставом; прочие резервы из прибыли); перенесение прибыли/убытков на следующий год; годовой излишек (убыток). [22, с. 351].
<b>Франция</b>	<b>Капитал:</b> акционерный капитал; эмиссионный доход; конвертационные разницы; оценочные разницы по ценным бумагам; чистая прибыль; отложенное налогообложение; пенсионные резервы. [22, с. 352]
<b>Великобритания</b>	<b>Капитал и резервы:</b> объявленный акционерный капитал; лаж на акции; резерв переоценки; прочие резервы (резерв выкупа капитала, резерв собственных акций, резервы согласно устава); прибыли и убытки. [22, с. 351]
<b>США</b>	<b>Собственный капитал:</b> авансированный капитал; реинвестированная прибыль. [22, с. 353]
<b>МСФО</b>	<b>Капитал:</b> выпущенный капитал; эмиссионный доход; выкупленные собственные долевые инструменты; резервы; нераспределённый доход (непокрытый убыток); доля меньшинства [164]

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

В разделе бухгалтерского баланса «Капитал и резервы» приводятся остатки средств **целевого финансирования**, не использованные на отчётную дату [84].

Продолжение таблицы 3.1.5

A	1	2	3	4
прочие доходы и расходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией (выплата доходов собственникам имущества организации; расходы на жилищное строительство; перечисление средств (взносов, выплат и т.п.) и передача имущества, выполнение работ, оказание услуг, связанных с благотворительной деятельностью,	Учитываются отдельно (за счет распределения чистой прибыли)			
расходы на осуществление спортивных, оздоровительных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера, оказание шефской и социальной помощи и расходы на иные аналогичные мероприятия; расходы обслуживающих производств и хозяйств; уплата отчислений (членских взносов) в связи с вхождением в состав государственных объединений, членством в объединениях (ассоциациях, союзах)				

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Открытый перечень указанных доходов и расходов в некоторых случаях не позволяет однозначно отнести отдельные их виды к тому или иному направлению деятельности, что неизбежно будет влиять на достоверность информации в отчете о прибылях и убытках. Поэтому возникает необходимость определить классификационные признаки отнесения финансовых результатов к тому или иному виду деятельности.

Следует отметить, что в новой редакции типового плана счетов Республики Беларусь, который вступает в силу с 1.01.2012 г. предусмотрена измененная классификация доходов и расходов: доходы и расходы по текущей деятельности (счет 90) и прочие доходы и расходы (счет 91).

Однако мы не поддерживаем такой подход к перегруппировке доходов и расходов, поскольку доходы (расходы) организа-

Продолжение таблицы 3.1.5

<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
принятие к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации;	+	+	+	
поступления в возмещение причиненных организации убытков; перечисления организацией в возмещение убытков, причиненных другим организациям;	+			
прибыль или убыток прошлых лет, выявленные в отчетном году;	+			
суммы дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания (включая ранее списанные как безнадежные), которые включаются в размере ранее отраженной задолженности в бухгалтерском учете организации;	+			
суммы недостач, потерь и порчи активов в соответствии с законодательством;	+	+		
положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств;	+	+	+	
суммовые разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской, кредиторской задолженности, в том числе задолженности по полученным кредитам, полученным (выданным) займам;	+	+	+	
расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;	+			
не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;	+			
разницы между числящейся стоимостью акций (доли), выкупленных у акционеров, и их номинальной или продажной стоимостью при аннулировании или продаже указанных акций;			+	
доходы, потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация, конфискация и т.п.);				+

Таблица 2.3.3 – Отражения в учёте средств целевого финансирования

<i>Направления использования средств целевого финансирования</i>	<i>Республика Беларусь [237;178]</i>		<i>МСФО IAS 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [249]</i>
	<i>Отражение в бухгалтерском учёте</i>	<i>Условия и момент отражения</i>	
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1. На покрытие затрат : - на противоэпизоотические мероприятия; - защиту растений от вредителей и болезней; - борьбу с болезнями животных, рыб; - известкование кислых почв; - апробацию посевов; - добычу и вывозку торфа; - вывозку и внесение органических удобрений; - перезалуживание сенокосов и пастбищ; - содержание и ремонт сооружений внутрихозяйственной мелиоративной сети; - премирование по итогам республиканского соревнования на уборке зерновых и зернобобовых культур, на заготовке кормов, в льноводстве и др.; - возмещение затрат по хранению госрезерва хлебопродуктов	Дт 86 Кт 20 (уменьшение текущих затрат на сумму использованного целевого финансирования)	На основании оправдательных документов о фактических расходах	Затраты должны быть уменьшены на сумму полученных субсидий
1. На инвестиционные проекты: - строительство основных средств; - реконструкция основных средств; - приобретение основных средств и нематериальных активов	Дт 86 Кт 83 (увеличение добавочного фонда)	По факту принятия к учёту объектов и выполненных работ	Рассматриваются как субсидии, относящиеся к активам

Продолжение таблицы 2.3.3

<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
2. Надбавки к закупочным ценам 3. Возмещение разницы в цене 4. Удешевление стоимости семян сельскохозяйственных культур высших репродукций	Дт 86 Кт 90 (включаются в выручку от реализации)	При фактическом получении средств целевого финансирования	Должны признаваться как доход в том отчетном периоде, в котором субсидии были получены
5. На покрытие убытков от стихийных бедствий и возмещение плановых убытков.	Дт 86 Кт 92 (включаются в сумму вне-реализационных доходов)	По факту признания убытков	Должны признаваться как доход в том отчетном периоде, в котором субсидии были получены
6. Пополнение оборотных средств (производственных запасов) 7. Удешевление услуг по ремонту сельскохозяйственной техники, узлов и агрегатов 8. Возмещение стоимости автомобильного бензина и дизельного топлива, выданных в виде товарного кредита 9. Удешевление процентных ставок по кредитам банков, за исключением полученных на инвестиционные цели 10. Удешевление стоимости энергоресурсов 11. Цели, в соответствии с республиканскими программами 12. Развитие племенного дела в животноводстве 13. Погашение кредиторской задолженности и задолженности по ссудам банка	Дт 86 Кт 98 (учитываются как отложенные доходы)  Дт 98 Кт92 (включаются в сумму вне-реализационных доходов)	При фактическом поступлении средств целевого финансирования  В периоды признания расходов, на финансирование которых представлено целевое финансирование	Рассматриваются как обременительный договор

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Продолжение таблицы 3.1.5

<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
расходы организации по содержанию мобилизационных мощностей и объектов гражданской обороны;		+		
расходы, связанных с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции;	+			
отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей; восстановление резерва при продаже материальных ценностей или повышении рыночных цен;	+			
отчисления в резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги; восстановление резерва, созданного ранее, при продаже ценных бумаг или увеличении их рыночной котировки;		+		
отчисления в резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, а также отдельными лицами, подлежащих резервированию в соответствии с законодательством; восстановление резерва сомнительных долгов;	+			
Прочие доходы и расходы, признаваемые операционными.	+			
<b>Внерезализационные доходы и расходы</b>				
штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные, присужденные судом или признанные организацией-должником, начисленные в момент их признания или получения;	+			
штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные организацией к уплате;	+			
стоимость безвозмездно полученных основных средств и других амортизируемых активов, в том числе полученных в качестве целевого финансирования;			+	
средства целевого финансирования, первоначально учтенные в качестве доходов будущих периодов, - в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены;			+	

Продолжение таблицы 3.1.5

<i>А</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
доходы и расходы (включая амортизационные отчисления), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации в соответствии с законодательством (когда это не является предметом деятельности организации);		+		
доходы и расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности		+		
доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;		+		
доходы (проценты) и расходы по ценным бумагам (когда это не является предметом деятельности организации);		+		
доходы и расходы, связанные с участием организации в совместной деятельности по договору простого товарищества;		+		
доходы и расходы по операциям с тарой;	+			
доходы (проценты), полученные за предоставление в пользование денежных средств организации,		+		
проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в данном банке;		+		
расходы (проценты), начисленные организацией после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов товарно-материальных ценностей;	+			
проценты по иным краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам (кроме кредитов и займов, полученных на приобретение основных средств и нематериальных активов);	+			
расходы организации по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, в соответствии с законодательством;		+		

На наш взгляд, включение статьи «Целевое финансирование» в данный раздел баланса необоснованно завышает величину собственного капитала, поскольку использование средств целевого финансирования не всегда связано с приростом собственного капитала, что видно из таблицы 2.3.3). Таким образом, логичнее целевое финансирование рассматривать как обязательство. Решение данной проблема находит в новой редакции типового плана счетов. Так, с 1.01.2012 года для учета целевого финансирования предназначен счет 78, который относится к группе счетов для учета денежных средств и расчетов. Соответственно, в бухгалтерском балансе статью «целевое финансирование» следует вывести их структуры собственных источников финансирования. Это будет соответствовать требованиям МСФО (IAS 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [249]).

Явным несоответствием международной учётной практике является представление информации в балансе о *доходах будущих периодов*. Целесообразно доходы будущих периодов можно разделить на доходы полученные и доходы начисленные (предстоящие поступления) (таблица 2.3.4).

Таблица 2.3.4 – Классификация доходов будущих периодов

<i>Доходы будущих периодов полученные</i>	<i>Предстоящие поступления (доходы будущих периодов начисленные)</i>
<i>А</i>	<i>Б</i>
<p><b>98/1</b> «Доходы, полученные в счёт будущих периодов»:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- арендная плата или квартплата;</li> <li>- плата за коммунальные услуги;</li> <li>- выручка за грузовые перевозки;</li> <li>- абонементная плата и др.</li> </ul> <p><b>98/2</b> «Безвозмездные поступления»:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- безвозмездно полученные основные средства;</li> <li>- безвозмездно полученные материальные ценности;</li> <li>- денежные средства, полученные безвозмездно и в порядке целевого финансирования.</li> </ul>	<p><b>98/3</b> «Предстоящие поступления: задолженность по недостачам, выявленная за прошлые годы»</p> <p><b>98/4</b> «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей»</p>

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников [237; 178]

При этом доходы будущих периодов полученные следует учитывать как обязательства, а включение их в состав текущих доходов производить при наступлении соответствующего отчётного периода, в котором будут признаны расходы, связанные с указанными доходами. Такая практика действует, например, в России, Великобритании, Эстонии [22, с. 551].

Доходы будущих периодов, которые можно классифицировать как предстоящие поступления, следует учитывать как доход текущего отчётного периода с одновременным признанием соответствующего условного актива. Условный актив – это возможный актив, который возникает в результате происшедших в прошлом событий и существование которого будет подтверждено тем, что в будущем произойдут или не произойдут неопределённые события, не находящиеся под полным контролем компании [193, с. 4]. Когда получение дохода характеризуется исключительно высокой степенью определённости, то соответствующий актив не является условным и доход следует учитывать [193, с. 15]. Предлагаемый порядок учёта доходов будущих периодов, подлежащих поступлению, не вступает в противоречие с требованиями действующего законодательства и будет соответствовать принципу начисления.

В бухгалтерском балансе по статье «Добавочный фонд» приводятся остатки фондов, в т.ч. фонда пополнения собственных оборотных средств, образованного за счёт чистой прибыли организации, фонда переоценки активов, а также аккумулярование источников средств, направляемых на капитальные вложения [84]. Наличие добавочного фонда свидетельствует о неразделённой между учредителями стоимости [178, с.196].

Анализ структуры балансов разных стран показывает, что понятие «Добавочный фонд (капитал)» как таковое не используется, за исключением некоторых стран (например, Республика Беларусь, Россия, Украина) (см. таблицы 2.3.1, 2.3.2).

Порядок формирования и отражения *резервов* в Республике Беларусь в целом соответствует требованиям МСФО. Так, в Республике Беларусь применяется Инструкция по бухгалтерскому учёту «Резервы, условные обязательства и условные активы» [90], которая согласуется с МСФО [193]. В соответствии с указанными документами резерв – обязательство, имеющее неопре-

инные аналогичные мероприятия; расходы обслуживающих производств и хозяйств), поскольку их финансирование производится за счёт чистой прибыли организации.

Таблица 3.5 – Классификация доходов и расходов организации по направлениям деятельности

<i>Состав доходов (расходов) в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь</i>	<i>Предлагаемая классификация доходов и расходов</i>			
	<i>Направления деятельности</i>			<i>Чрезвычайные события (обстоятельства)</i>
	<i>Операционные</i>	<i>Инвестиционные</i>	<i>Финансовые</i>	
<i>А</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)</i>	+			
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	+			
Расходы на управление	+			
Расходы на реализацию	+			
<b><i>Операционные доходы и расходы</i></b>				
доходы и расходы, связанные с продажей и прочим выбытием (ликвидацией, списанием, передачей безвозмездно и др.), принадлежащих организации основных средств, нематериальных активов;		+		
доходы и расходы, связанные с продажей и прочим выбытием (ликвидацией, списанием, передачей безвозмездно и др.), принадлежащих организации производственных запасов, валютных ценностей, ценных бумаг и иных активов, в том числе активов, отличных от официальной валюты Республики Беларусь;	+	+		

89], определение «операционный» применительно к деятельности организации используется в ином смысле, чем в МСФО. Понятие операционных доходов и расходов в белорусском законодательстве подменяется понятием «доходы от видов деятельности (выручка от реализации)». В свою очередь часть доходов и расходов, которые сейчас относятся в Республике Беларусь к операционным, по своей сути таковыми не являются. Например, доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, а также доходы (проценты) и расходы по ценным бумагам (когда это не является предметом деятельности организации); доходы и расходы, связанные с участием организации в совместной деятельности по договору простого товарищества; доходы (проценты), полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счетах организации в данном банке (таблица 3.5).

Кроме того, в Республике Беларусь (также как и в России) выделяется группа внереализационных доходов и расходов, что не предусматривается международными стандартами и не соответствует ни одному из направлений деятельности организации. Белорусским законодательством определено, что внереализационные доходы и расходы отчётного периода – это результаты от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации. [178, с.217; 237]. На наш взгляд, по своему содержанию они в основном соответствуют доходам и расходам от основной деятельности организации; отдельные из них - результатам финансовой деятельности, а остальную часть следует классифицировать как чрезвычайные. Кроме того, считаем, что сегодня в перечень внереализационных доходов и расходов необоснованно включены статьи, которые не должны учитываться при формировании общего финансового результата (перечисление средств (взносов, выплат и т.п.) и передача имущества, выполнение работ, оказание услуг, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных, оздоровительных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера, оказание шефской и социальной помощи и расходы на

деленность относительно времени исполнения или суммы.

проведенное исследование порядка формирования и отражения в отчетности элементов собственного капитала, показывает на необходимость уточнения содержания третьего раздела баланса, в котором представлена информация о собственных источниках капитала (Приложение 3).

В практике взаимоотношений между субъектами хозяйствования возникают взаимные обязательства. В случае выполнения обязательств одной стороной возникает задолженность другой стороны. В соответствии со ст. 2 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчётности» **обязательства** – это задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчётной даты, и погашение которой приведёт к уменьшению активов или увеличению капитала [150]. В соответствии с МСФО обязательства – это настоящая обязанность, обусловленная прошлыми событиями, которая будет исполнена посредством платежа [164, с.8] (таблица 2.3.5). В обязательстве воплощён конкретный долг, который необходимо погашать, либо обязанность действовать определённым образом [168, с. 30]. Обязательство может трактоваться как обязанность (например, МСФО, Молдова, Казахстан, США) либо задолженность (долг) (Республика Беларусь, Украина).

Как видно, определение обязательств в Республике Беларусь не вполне отвечает международной практике. Так, большинством стран принимается положение, что обязательство, как правило, связано с оттоком ресурсов (Украина, Казахстан, Молдова) либо отказом от имущества (Эстония), тогда как в белорусской практике погашение обязательства связывается также и с увеличением капитала.

В большинстве стран обязательства классифицированы на краткосрочные (текущие) и долгосрочные, что обуславливает раздельное их отражение в отчётности (Республика Беларусь, Великобритания, Австралия, Эстония, Польша, Россия, Украина, Молдова, Казахстан и др.). При этом в некоторых странах допускается представление долгосрочных и текущих обязательств в одном разделе баланса (например, Германия, Чехия), что вызывает некоторые неудобства при расчете финансовых коэффици-

циентов.

Одним из важнейших положений является возможность реклассификации задолженности из долгосрочной в краткосрочную и наоборот. В отличие от международных стандартов отчётности [164, с.13] в белорусском законодательстве отсутствует прямое указание на такую возможность. Однако на практике организация переводит остатки непогашенной долгосрочной задолженности, срок возмещения которой наступает в отчётном периоде, в краткосрочную. В частности, текущая часть долгосрочного долга появляется в пассиве баланса организации, если имеется долгосрочный банковский кредит, задолженность по лизингу. Ту часть долга, которая должна быть погашена в течение года с момента составления баланса, отражают в структуре краткосрочной задолженности.

Таблица 2.3.5 – Подходы к определению **обязательств** в различных странах

<i>Страна (учётная система)</i>	<i>Раскрытие в балансе</i>
1	2
<b>Республика Беларусь</b>	<i>Обязательства</i> – задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершённых до отчётной даты, и погашение которой приведёт к уменьшению активов либо увеличению капитала [150].
<b>Украина</b>	<i>Обязательства</i> – это задолженность предприятия, которая возникла вследствие прошедших событий, погашение которой в будущем приведёт к уменьшению экономических ресурсов предприятия, которое воплощает в себе экономические выгоды [151].
<b>Казахстан</b>	<i>Обязательства</i> – существующая обязанность индивидуального предпринимателя или организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой приведёт к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды [152].
<b>Молдова</b>	<i>Обязательство</i> – это реальное обязательство предприятия, принимаемое на базе прошлых событий, расчёт по которому, как ожидается, завершится оттоком из предприятия ресурсов, которые являются носителями экономических выгод [147]. В законе «О бухгалтерском учёте» от 27.04.2007 № 113 XVI данное понятие не раскрывается

Так, в международной терминологии вся деятельность организации подразделяется на операционную, инвестиционную и финансовую [139]. Операционная деятельность – основная деятельность предприятия по получению дохода, а также другие виды деятельности, которые не являются ни инвестиционной, ни финансовой деятельностью. Инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных активов. Расходы по инвестиционной деятельности производятся с целью формирования ресурсов, предназначенных для генерирования будущего дохода и поступлений денежных средств [139, с.80]. Финансовая – деятельность, результатом которой являются изменения в размере и составе собственного капитала и займов предприятия. Следовательно, доходы и расходы организации можно разделить на доходы и расходы от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. При этом указанные виды доходов и расходов будут относиться к обычным видам деятельности, а выручка рассматриваться как доход от операционной деятельности.

Классификация доходов и расходов по сферам деятельности нашла отражение в отчетности таких стран как Польша, Республика Молдова, Украина. В Отчётах о прибылях и убытках этих стран выделяются доходы от реализации (выручка), а также прочие операционные доходы; отдельно представлена информация о финансовых доходах и расходах. Обобщённая информация о финансовых результатах по направлениям деятельности (операционной, инвестиционной и финансовой) может быть представлена в Отчёте по статье «Прибыль-брутто от хозяйственной деятельности» (Польша), «Финансовые результаты от обычной деятельности» (Украина) либо «Результат от финансово-хозяйственной деятельности: прибыль (убыток)» (Республика Молдова). Таким образом, форматы Отчёта о финансовых результатах указанных стран тесно корреспондируют с форматом Отчёта о движении денежных средств.

В Республике Беларусь финансовые результаты представлены тремя группами – от видов деятельности (выручка от реализации), операционные и внереализационные.

При этом следует обратиться к терминологии. Так, в Инструкциях «Доходы организации» и «Расходы организации» [88;

Продолжение таблицы 3.1.4

А	I	2
Критерии признания выручки	<p>1. Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары.</p> <p>2. Компания больше не участвует в управлении товарами в той степени, которая ассоциируется с правом собственности и не контролирует товары.</p> <p>3. Сумма выручки может быть надежно оценена.</p> <p>4. Существует вероятность того, что в компанию поступят экономические выгоды.</p> <p>5. Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой могут быть надёжно оценены [138]</p>	<p>1. Организация на основании договора или ином основании, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки.</p> <p>2. Сумма выручки определена в соответствии с принятой учётной политикой.</p> <p>3. Расходы, включенные в фактическую себестоимость 152еализованных товаров, готовой продукции, работ, услуг, определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручки (п.12) [88].</p>

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Проблемами отражения финансовых результатов по направлениям деятельности занимается ряд авторов [203, с. 138-139; 20, с.134-135; 169; 149, с.398-429; 267, с.67-69 и др.]. Однако следует признать, что вопрос о конкретизации системообразующих признаков, которые должны лечь в основу отнесения доходов и расходов к операционной деятельности, финансовой или инвестиционной, остаётся не решенным.

Не дают однозначного ответа и международные стандарты финансовой отчётности, поскольку специального стандарта, посвящённого учету и отражению в отчетности доходов и расходов нет. В МСФО отмечается условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности компании и единый характер различных статей доходов по экономической природе, так как все они представляют собой увеличение экономических выгод. [14].

Продолжение таблицы 2.3.5

1	2
США	<i>Обязательство</i> – долги или другие обязательства предприятия, которые возникают при приобретении товаров или предоставлении услуг в кредит или кредитов для финансирования [22, с. 197]
МСФО	<i>Обязательство</i> – это настоящая обязанность, обусловленная прошлыми событиями, которая будет исполнена посредством платежа [164, с. 8]

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

В этой связи следует обратить внимание на отражение в балансе начисленных процентов по долгосрочным займам. Причитающиеся по полученным кредитам проценты к уплате отражаются по кредиту соответствующих субсчетов счёта 67 «Расчёты по долгосрочным кредитам и займам» по мере их начисления. Таким образом, в балансе по статье «Долгосрочные кредиты и займы» в общей сумме будут отражаться и начисленные проценты, которые, как правило, должны быть погашены в текущем периоде (например, в соответствии с условиями кредитного договора может иметь место ежемесячное погашение процентов). Кроме того, в соответствии с графиками погашения кредитов можно определить сумму погашения основного долга по долгосрочному кредиту, которая должна быть погашена в отчётном периоде. Следовательно, и начисленные проценты и сумма основного долга по долгосрочному кредиту (займу), которые подлежат погашению в отчётном периоде должны отражаться в структуре краткосрочных обязательств. Такая практика реализована в балансах Украины, США, предусмотрена МСФО.

Существуют различия в структуре информации об обязательствах, раскрываемой в балансе (таблица 2.3.6). Наиболее значимые из них затрагивают следующие статьи баланса: резервы предстоящих расходов; расходы будущих периодов; задолженность ассоциированных компаний, связанных компаний, предприятий со значительным влиянием; пенсионные обязательства; векселя выданные; отсроченные налоговые платежи; кредиторская задолженность.

Таблица 2.3.6 – Подходы к раскрытию информации об обязательствах

Страна (учётная система)	Раскрытие в балансе	
	Долгосрочные обязательства	Краткосрочные обязательства
A	1	2
<b>Республика Беларусь</b> [83]	Долгосрочные кредиты и займы Прочие долгосрочные обязательства	Краткосрочные кредиты и займы Кредиторская задолженность, в т.ч.: перед поставщиками и подрядчиками; перед покупателями и заказчиками; по расчётам с персоналом по оплате труда; по прочим расчётам с персоналом; по налогам и сборам; по социальному страхованию и обеспечению; по лизинговым платежам; перед прочими кредиторами; Задолженность перед участниками (учредителями), в т.ч.: по выплате доходов, дивидендов; прочая задолженность Резервы предстоящих расходов Прочие краткосрочные обязательства
<b>Россия</b> ПБУ № 4/99. Приказ Минфина РФ от 06.07.99 № 43н [180]	Займы и кредиты Отложенные налоговые обязательства Прочие долгосрочные обязательства	Займы и кредиты Кредиторская задолженность, в т.ч.: перед поставщиками и подрядчиками; перед персоналом предприятия; перед государственными внебюджетными фондами; по налогам и сборам; перед прочими кредиторами; Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов Доходы будущих периодов Резервы предстоящих расходов Прочие краткосрочные обязательства
<b>Молдова</b> НСБУ № 5 [147]	Долгосрочные финансовые обязательства Долгосрочные начисленные обязательства	Краткосрочные финансовые обязательства, в т.ч.: краткосрочные кредиты банка прочие Краткосрочные торговые обязательства Краткосрочные начисленные обязательства

Продолжение таблицы 3.1.4

A	1	2
		<p>К внереализационным доходам и расходам относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- доходы и расходы, полученные на территории Республики Беларусь и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий,</li> <li>- дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию;</li> <li>- уплаченные, присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы от возмещения причиненных убытков;</li> <li>- прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году;</li> <li>- положительные (отрицательные) разницы, образовавшиеся при изменении Национальным банком курсов иностранных валют, по валютным счетам и операциям в иностранной валюте (при переоценке задолженности по приобретению сырья, материалов, товаров, работ, услуг, а также денежных средств и дебиторской задолженности, стоимость которых выражена в иностранной валюте);</li> <li>- поступление долгов, ранее списанных как безнадежные;</li> <li>- излишки объектов основных фондов и прочих активов, выявленные при инвентаризации;</li> <li>- кредиторская (дебиторская) и депонентская задолженность, по которой истекли сроки исковой давности;</li> <li>- другие доходы и расходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг)</li> </ul>

Продолжение таблицы 3.1.4

A	I	2
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- расходы (проценты), начисленные организацией после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов;</li> <li>- расходы по иным краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам (кроме кредитов и займов, полученных на приобретение основных средств и нематериальных активов, проценты по которым в конце года относятся на стоимость соответствующих активов);</li> <li>- расходы организации по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, в соответствии с законодательством;</li> <li>- расходы организации по содержанию мобилизационных мощностей и объектов гражданской обороны;</li> <li>- расходы, связанных с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции;</li> <li>- отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей: списание резерва при продаже материальных ценностей или повышении рыночных цен;</li> <li>- отчисления в резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги</li> <li>- списание резервов по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, а также отдельными лицами, подлежащих резервированию в соответствии с законодательством;</li> <li>- прочие доходы и расходы, признаваемые операционными .</li> </ul>

Продолжение таблицы 2.3.6

A	I	2
<b>Украина</b> П(С)БУ № 2 [182]	<ul style="list-style-type: none"> <li>Долгосрочные кредиты банков</li> <li>Прочие долгосрочные финансовые обязательства</li> <li>Отсроченные налоговые обязательства</li> <li>Прочие долгосрочные обязательства</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Краткосрочные кредиты банков</li> <li>Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам</li> <li>Векселя выданные</li> <li>Текущая задолженность за товары, работы и услуги</li> <li>Текущие обязательства по расчетам: по авансам полученным; с бюджетом; по внебюджетным платежам; по страхованию; по оплате труда; с участниками; по внутренним расчетам</li> <li>Прочие текущие обязательства</li> </ul>
<b>Казахстан</b> СБУ № 30 [228]	<ul style="list-style-type: none"> <li>Долгосрочные финансовые обязательства</li> <li>Долгосрочная кредиторская задолженность</li> <li>Прочие долгосрочные обязательства</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Краткосрочные финансовые обязательства</li> <li>Обязательства по налогам</li> <li>Краткосрочная кредиторская задолженность</li> <li>Прочие краткосрочные обязательства</li> </ul>
<b>Польша</b> [22, стр.553]	<ul style="list-style-type: none"> <li>Долгосрочные займы, облигации и прочие ценные бумаги</li> <li>Долгосрочные банковские кредиты</li> <li>Прочие долгосрочные обязательства</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Краткосрочные обязательства: займы; облигации и ценные бумаги; банковские кредиты; авансы, полученные в счёт поставок</li> <li>обязательства по поставкам и предоставленным услугам;</li> <li>обязательства по векселям;</li> <li>обязательства по налогам, по социальному страхованию;</li> <li>обязательства по вознаграждению;</li> <li>обязательства внутри предприятия;</li> <li>прочие краткосрочные обязательства</li> <li>Специальные фонды</li> </ul>
<b>Эстония</b> [22, стр.552]	<ul style="list-style-type: none"> <li>Долгосрочные долговые обязательства</li> <li>Прочая долгосрочная задолженность</li> <li>Долгосрочные отдельные выплаты</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Долговые обязательства</li> <li>Авансовые платежи покупателей за продукцию и товары</li> <li>Задолженность поставщикам</li> <li>Прочая задолженность</li> <li>Задолженность по налогам</li> <li>Отсроченная задолженность</li> <li>Краткосрочные резервные суммы</li> <li>Прочие предварительно оплаченные доходы за следующие периоды</li> </ul>

Продолжение таблицы 2.3.6

А	I	2	
<b>Чехия</b> [22, стр.554]	Долгосрочные обязательства: обязательства зависимым предприятиям; обязательства предприятиям со значительным влиянием; долгосрочные представленные залогом; эмитированные долговые бумаги; долговые векселя к оплате; прочие долгосрочные обязательства	Привлечённые источники Краткосрочные обязательства: обязательства по торговым связям; обязательства участникам; обязательства работникам; обязательства по социальному обеспечению; государство – задолженность по налогам и дотациям; государство – отсроченная задолженность по налогам; обязательства зависимым предприятиям; обязательства предприятиям со значительным влиянием; просроченные обязательства	
		Долгосрочные банковские кредиты	Банковские кредиты и помощи Текущие банковские кредиты Краткосрочная финансовая помощь
			Займы, на которые начисляются проценты Резервы на отсроченные налоги Задолженность по пенсионным расчётам
<b>МСФО</b> [22, стр.648-649]			

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых и литературных источников

При рассмотрении структуры обязательств, представленной в балансах различных стран (таблица 2.3.6), видно, что отдельно может быть показана задолженность, обеспеченная векселями (например, Украина, а также США, Великобритания) и отсроченные налоговые обязательства (например, Россия, Украина, Казахстан, Польша, Эстония, Чехия, а также Испания, Люксем-

Продолжение таблицы 3.1.4

А	I	2
<b>Состав прочих доходов</b>	1. Проценты; 2. Дивиденды; 3. Роялти; 4. Арендная плата [164, с.12].  К прочим доходам относятся, например, поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг и др. [138, с. 366]	В состав операционных доходов и расходов включаются: - доходы и расходы, связанные с продажей и прочим выбытием (ликвидацией, списанием) принадлежащих организации основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, валютных ценностей, ценных бумаг и иных активов. - доходы и расходы (включая амортизационные отчисления), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации в соответствии с законодательством (когда это не является предметом деятельности организации); - доходы и расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации); доходы (проценты) и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, а также доходы (проценты) и расходы по ценным бумагам (когда это не является предметом деятельности организации); - доходы и расходы, связанные с участием организации и совместной деятельности по договору простого товарищества;
		- доходы и расходы по операциям с тарой; - доходы (проценты), полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в данном банке;

Продолжение таблицы 3.1.4

А	I	2
		<p>- в случаях, когда возникают обстоятельства, не обусловленные признанием соответствующих активов (п.17) [89].</p> <p>Расходы признаются в том отчётном периоде, в котором были признаны соответствующие им доходы независимо от времени фактического поступления денежных средств в оплату реализованных товаров, продукции, работ, услуг (допущение временной определённости фактов хозяйственной деятельности) (п.18) [89].</p>
<p><b>Понятие прочих доходов организации</b></p>	<p>Это прочие статьи, которые могут как возникать, так и не возникать в ходе обычной деятельности. Представляют собой увеличение экономических выгод по своей природе не отличаются от выручки. [139]. Например, доходы, возникающие в результате выбытия внеоборотных активов; нереализованные прочие доходы (переоценка ценных бумаг, увеличение стоимости внеоборотных активов и др.)</p>	<p>Операционные доходы - это доходы от отдельных операций, не относящихся к видам деятельности организации (п.9) [88]. Внереализационные доходы – это доходы от операций, непосредственно не связанные с производственной деятельностью организации (п.12) [88].</p>
<p><b>Структура выручки</b></p>	<p>1. Продажи; 2. Платежи за услуги; [164, с.12].</p>	<p>Реализация товаров, продукции, работ, услуг:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства;</li> <li>- покупных изделий (для комплектования);</li> <li>- товаров;</li> <li>- услуг по перевозке грузов;</li> <li>- предоставление за плату во временное пользование (время владения и пользования) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности) организации [237, с. 203]</li> </ul>

бург, Нидерланды, Великобритания, Ирландия).

**Резервы предстоящих расходов** рассматриваются в международной практике как возможные непредвиденные или условно потенциальные обязательства, тогда как кредиты банков, займы, часть долгосрочной задолженности, подлежащая погашению в течение года, торговая кредиторская задолженность и другие начисленные обязательства, начисленные налоги, таможенные платежи и обязательства по социальному страхованию, дивиденды к выплате, доходы будущих периодов и авансы полученные могут быть чётко определены и рассматриваются как детерминированные обязательства.

Следует учитывать широкое применение термина «резерв» в балансе, который используется также при наименовании регулирующих статей, таких как амортизация, обесценение активов, сомнительные долги. Указанные статьи и соответствующие резервы представляют собой корректировку балансовой стоимости активов и не попадают под определение непредвиденных и условных обязательств. Согласно МСФО резерв – это обязательство с неопределённой временем суммой. Сумма резерва представляет собой затраты, необходимые для погашения текущего обязательства. Резервы можно отделить от других обязательств (кредиторской задолженности и начислений), т.к. для них характерна неопределённость сроков погашения [193, с. 6].

Практика создания и учёта резервов в Республике Беларусь в целом соответствует требованиям МСФО (таблица 2.3.7). Однако отдельные нормативные документы вступают в противоречие между собой. Например, Инструкцией № 168 [90] допускается отражение в бухгалтерском учёте резервов в составе счёта «Расходы будущих периодов». В соответствии же с Типовым планом счетов на счёте 97 «Расходы будущих периодов» отражаются расходы, которые произведены в данном отчётном периоде, но относятся к будущим отчётным периодам [237] (таблица 2.3.8).

В балансе Республики Беларусь расходы будущих периодов отражаются в составе оборотных активов в разделе «Запасы и затраты» (строка 218). Значит, они по своему содержанию не попадают в сферу действия Инструкции № 168 (п.19) и МСФО [90; 193], поскольку не отвечают определению обязательства и

не соответствуют критериям признания резервов. Для отражения резервов Типовым планом счетов бухгалтерского учёта предусмотрен счёт 96 «Резервы предстоящих расходов». Следовательно, необходимо внести коррективы в Инструкцию № 168 [90] в целях приведения её в соответствие с Типовым планом счетов [237].

Таблица 2.3.7 – Сравнительная характеристика учёта и отражения в отчётности **расходов будущих периодов и резервов предстоящих платежей**

<i>Критерии</i>	<i>МСФО</i>	<i>Республика Беларусь</i>
<i>A</i>	<i>I</i>	<i>2</i>
<b>Наименование статьи в балансе</b>	Резервы (обеспечения)	Расходы будущих периодов
<b>Регулирующий документ</b>	МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (принят 1.07.1999г., с изменениями, вступившими в силу с 1.04.2004 г.)	Инструкция по бухгалтерскому учёту «Резервы, условные обязательства и условные активы», утв. постановлением Минфина № 168 от 28.12.2005г.
<b>Определение резерва</b>	Обязательство, не определённое временем и суммой исполнения [193, с. 4]	Обязательство, имеющее неопределённость относительно времени исполнения или суммы (п.5 Инструкции № 168) [90]
<b>Резервы на покрытие будущих операционных убытков</b>	Запрещается создавать [193, с. 6]	Не создаётся (п.19 Инструкции № 168) [90]
<b>Признание резервов</b>	1. Имеется настоящее обязательство; 2. Вероятно (скорее да, чем нет) потребуется выплатить некоторую сумму средств; 3. Обязательство можно оценить [193, с.9]	1.Имеется текущее обязательство; 2.Существует вероятность, что для исполнения этого обязательства потребуются выбытие активов; 3.Может быть проведена надёжная оценка суммы резерва (п.7 Инструкции № 168) [90]

Продолжение таблицы 3.1.4

<i>A</i>	<i>I</i>	<i>2</i>
	актива (или уменьшения обязательства) и, когда величина такого прироста может быть определена с высокой степенью надёжности. Признание доходов происходит одновременно с признанием прироста активов (уменьшения обязательств) [164, с.14]. Расходы признаются при уменьшении экономических выгод (выраженного уменьшения актива или увеличением обязательства) и когда величина такого уменьшения может быть надёжно оценена. Признание расходов происходит вместе с признанием прироста обязательств или уменьшения активов. Расходы учитываются исходя из прямой взаимосвязки понесенных затрат и полученных доходов [164, с.15].	получению выручки (п.15) [88]. Другие доходы признаются в качестве операционных по мере их поступления (начисления) (п.18) [88]. Внереализационные доходы признаются в следующем порядке: - штрафы, пени, неустойки – в соответствии с принятой учётной политикой, когда судом вынесено решение об их взыскании, они признаны должником, получены от должника; - суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которой истёк срок исковой давности – в отчётном периоде, в котором срок исковой давности истёк; - суммы дооценки активов – в отчётном периоде, к которому относится дата их переоценки; - другие доходы – по мере их образования, выявления, поступления (п.19) [88]. Расходы признаются: - с учётом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов); - путем их соответственного распределения между отчётными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчётных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена чётко или определяется косвенным путём; - если по ним становится определённым неполучение 147еалии147ических выгод (доходов) или поступление активов; - независимо от того, в каком порядке они принимаются для целей расчёта налогооблагаемой базы;

Продолжение таблицы 3.1.4

А	I	2
	Оценка степени определенности потоков экономических выгод проводится при составлении финансовой отчетности на основе имеющихся доказательств [164, с.13]	
<b>Классификация доходов</b>	1. Выручка (доходы от обычной деятельности); 2. Прочие доходы [164, с.12].	1. Доходы от видов деятельности (выручка от реализации); 2. Операционные доходы; 3. Внеоперационные доходы (п.3) [88].
<b>Понятие выручки</b>	Выручка – это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала, иному, чем вклад инвесторов [139]	Выручка от реализации – денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученное или подлежащее получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам, тарифам в соответствии с договором (п.2) [88].
<b>Критерии признания доходов и расходов</b>	Отвечают общим критериям признания элементов отчетности: статья подлежит учёту, если вероятно, что экономическая выгода от статьи будет получена (чем утрачена) компанией; статья имеет стоимостное выражение, которое может быть надёжно оценено [164, с.13]. Доход признаётся полученным, когда имеет место увеличение экономических выгод в форме прироста	Установлены по видам доходов и расходов. Выручка от реализации в бухгалтерском учёте признаётся при выполнении следующих условий: организация имеет право на получение выручки (договор или иное основание, предусмотренное законодательством); сумма выручки определена в соответствии с принятой организацией учётной политикой; расходы, включённые в фактическую себестоимость реализованных товаров, готовой продукции, работ, услуг, определены и соответствуют полученной или подлежащей

Продолжение таблицы 2.3.7

А	I	2
<b>Виды создаваемых резервов</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обременительные договоры (договор, неизбежные затраты по выполнению которого превышают предполагаемые выгоды)</li> <li>• Резерв на покрытие затрат по реорганизации</li> <li>• Резерв под гарантии покупателям</li> <li>• Резерв по судебным искам и др.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обременительный договор</li> <li>• Резервы на реструктуризацию (п.20 Инструкции № 168) [90]</li> </ul>
<b>Оценка резервов</b>	Резерв – это сумма, которая может быть уплачена при исполнении обязательства по состоянию на отчетную дату, или при его передаче третьей стороне на указанную дату [193, с.11]	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 (п.20 Инструкции № 168) [90]
<b>Учёт рисков и неопределённости</b>	Корректировка резервов с учётом риска может увеличить оценку обязательства. Неопределённость не является основанием для формирования неоправданно больших резервов или для преднамеренного завышения суммы обязательств. Величину резерва следует дисконтировать. Рекомендуется учитывать предполагаемое снижение затрат на основе имеющегося опыта.[193, с.12]	При определении наилучшей оценки суммы резерва учитываются риски и неопределённости, которые неизбежно окружают многие события и обстоятельства. Корректировка на риск увеличивает сумму оцениваемого резерва. При принятии решений в условиях неопределённости необходима осторожность, чтобы не зависеть и не занижить затраты или обязательства. Риски и неопределённости не оправдывают создание завышенной суммы резерва или преднамеренного завышения условного обязательства (п.12 Инструкции № 168) [90]

Продолжение таблицы 2.3.7

<i>A</i>	<i>I</i>	<i>2</i>
<i>Расчёт суммы резерва</i>	Выполняется на основе профессионального суждения руководства с учётом опыта по аналогичным операциям, а также по результатам заключения независимых экспертов [193, с.11]	Основывается на профессиональных суждениях с учётом опыта по аналогичным операциям и отчётов независимых экспертов (п.11 Инструкции № 168) [90]

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Новой учетной категорией в практике Республики Беларусь с 1.01.2012 г. становятся **отложенные (отсроченные) налоговые обязательства**. Отсроченные налоговые обязательства – это сумма налогов на прибыль, которые подлежат уплате в будущих периодах согласно временным разницам [22, с.469].

Отсроченные (отложенные) налоговые обязательства должны раскрываться в отчётности организации, что установлено требованиями МСФО 12 «Налоги на прибыль», отдельно от других обязательств.

Отложенные налоговые обязательства, также как и отложенные налоговые активы, признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы. Они отражаются в бухгалтерском балансе в качестве долгосрочных обязательств.

Для учета отложенных налоговых обязательств в новом плане счетов предназначен счет 65. При начислении отложенных налоговых обязательств следует делать запись по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с кредитом счета 65 «Отложенные налоговые обязательства», а при их включении в состав постоянных налоговых обязательств – обратную проводку.

Предложенные направления совершенствования методики учета капитала и обязательств организации позволяют усовершенствовать структуру пассива баланса, что повышает информационную его ёмкость, обеспечивает сопоставимость между отдельными группами активов и пассивов.

ву которого положена классификация доходов и расходов по сферам (направлениям) деятельности. Вопрос о такой классификации доходов и расходов вызывает дискуссию в научной литературе. Это связано с тем, что разделение хозяйственной деятельности на операционную, инвестиционную и финансовую в основном представлено не в отчётах о финансовых результатах, а в отчетности о движении денежных средств (например, Республика Беларусь, Молдова, Польша, Украина, Казахстан, МСФО и др.).

Таблица 3.1.4 – Сравнительная характеристика признания, оценки и отражения в отчётности **доходов и расходов**

<i>Критерии</i>	<i>МСФО</i>	<i>Республика Беларусь</i>
	<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Определение доходов и расходов</b>	Доходы - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале. Расходы - это уменьшение экономических выгод в форме оттока (уменьшения) активов (или увеличения обязательств), результатом чего является уменьшение капитала (без учёта его распределения между собственниками) [164, с.11]	Доходы – увеличение активов или уменьшение обязательств, ведущие к увеличению капитала. Расходы – уменьшение активов или увеличение обязательств, ведущие к уменьшению капитала [150]. Доход – это экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности её оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить [88]. Расходы организации – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств и иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [89].
<b>Вероятность будущей экономической выгоды</b>	Понятие вероятности связано со степенью неопределенности притока (или оттока) в компанию получаемых от статьи экономических выгод.	Экономическая выгода – возможность имущества способствовать притоку денежных средств или иных активов в организацию [88].

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, или при выбытии активов или групп(ы) групп(ы) активов и обязательств, относящихся к прекращенной деятельности; 2) доходы, активов и обязательств, относящихся к прекращенной деятельности, и соответствующие расходы по налогу на прибыль. 3) чистые потоки денежных средств, относящиеся к операционной и инвестиционной деятельности, а также к деятельности по финансированию прекращенной деятельности. Такие раскрытия могут быть представлены в примечаниях или в самих финансовых отчетах [36].		На конец отчетного периода, в котором деятельность признаётся прекращаемой, организация признаёт убыток от снижения стоимости активов. При этом ... от сумма снижения стоимости активов раскрывается в отчете о прибылях и убытках в составе операционных расходов (п. 23) [225]

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых источников

Кроме того, имеются разногласия с международной практикой относительно определения, структуры и критериев признания отдельных доходов и расходов (таблица 3.4).

Одним из важнейших вопросов, касающихся содержания Отчета о прибылях и убытках относительно его **структуры**, является **классификация доходов и расходов**. Опыт зарубежных стран доказал целесообразность составления отчета, в осно-

Изучив подходы к отражению элементов баланса, его структуру, выявив основные их недостатки в Республике Беларусь и зарубежных странах, предлагаем усовершенствованную форму бухгалтерского баланса (приложение 4), отличия которой от действующей формы состоят в следующем.

1. Обеспечивается более строгая классификация элементов баланса, поскольку:

во-первых, в соответствии со скоростью обращения активов и срочностью погашения обязательств производится разграничение долгосрочных и краткосрочных элементов баланса (финансовых вложений, дебиторской задолженности, расходов будущих периодов, кредиторской задолженности);

во-вторых, в соответствии со степенью ликвидности произведена реструктуризация отдельных элементов активов: из группы статей «Запасы и затраты» исключена статья «Товары отгруженные» с отражением её в составе статей текущей дебиторской задолженности; из состава статей «Дебиторская задолженность» выделена статья «Авансы выданные» с обособленным отражением в составе оборотных активов;

в-третьих, с целью формирования в балансе информации о величине собственного капитала, соответствующей стоимости чистых активов организации, из третьего раздела исключены такие статьи как «Целевое финансирование», «Доходы будущих периодов» (полученные).

При этом для отражения статей «Целевое финансирование», а также «Резервы предстоящих платежей» (которая отражается в действующем балансе в составе краткосрочных обязательств) предназначен раздел баланса «Резервы и обеспечения». Статья «Доходы будущих периодов» будет отражаться в предложенной форме баланса в составе краткосрочных обязательств.

2. Достигается более точная оценка элементов баланса за счет отражения задолженности учредителей по вкладам в уставный фонд (с отрицательным знаком) в третьем разделе баланса (с предварительным исключением этой статьи из актива баланса). Это позволяет без дополнительных расчетов видеть в балансе информацию о сумме оплаченного собственного капитала.

3. Обеспечивается раскрытие (дезагрегирование) существенных статей баланса за счет:

- выделения информации о долгосрочных биологических активах в первом разделе баланса, о краткосрочных биологических активах – во втором разделе;

- выделения в структуре статей «Денежные средства и их эквиваленты» монетарных активов, не доступных к использованию, а также краткосрочных финансовых вложений сроком погашения до 3-х месяцев и долговых финансовых активов;

- разграничение в структуре краткосрочной дебиторской задолженности информации о торговой дебиторской задолженности и дебиторской задолженности по расчетам;

- выделение в составе долгосрочных и краткосрочных обязательств задолженности, обеспеченной векселями;

- обособленное представление информации об отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах на соответствующих статьях в структуре внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

Предлагаемая форма бухгалтерского баланса, на наш взгляд, существенно повышает полезность и качество информации, представленной в нём, развивает его аналитические возможности, отвечает требованиям международных стандартов финансовой отчётности. За счет более строгой классификации элементов баланса обеспечивается более точное представление информации об активах, капитале и обязательствах организации, что способствует повышению достоверности оценки его финансовой устойчивости на основании балансовых данных. Кроме того, при такой структуре баланса достигается сопоставимость между отдельными разделами его активов и пассивов, в результате чего обеспечивается более точное исчисление финансовых коэффициентов без дополнительной перегруппировки балансовых показателей, а величина собственного капитала соответствует величине чистых активов организации.

## Выводы

1. Изучение зарубежного опыта построения баланса позволило определить ряд проблемных вопросов, которые требуют совершенствования бухгалтерского учета и балансовых данных. Установлено, что наиболее существенные отличия касаются

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	такое раскрытие практически неосуществимо. Если такое раскрытие практически невозможно осуществить, то данный факт раскрывается с разъяснением причины [160].		
<i>IFRS 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность»</i>	Прекращенная деятельность является компонентом субъекта, который либо выбыл, либо классифицируется как предназначенный для продажи. Субъект раскрывает: 1) единую сумму в самом отчете о прибылях и убытках, которая складывается из: прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности и прочего дохода или убытка после налогов, признанного при измерении по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или расходы и доналоговую прибыль или убыток и расходы по налогу на прибыль прекращенной деятельности; прочий доход или убыток, признанный при измерении по	<i>Стандарт бухгалтерской отчетности «Прекращаемая деятельность», утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.10.2004 № 183</i>	Определяет понятие прекращаемой деятельности и устанавливает требования по раскрытию информации в бухгалтерской отчетности. [п. 1 Стандарта № 183] Сумму прибыли (убытка), полученную в связи с выбытием активов или погашением обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, организация раскрывает в отчете о прибылях и убытках (п. 18) [225]

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	<p>измерение затрат на объединение бизнеса; распределение на дату приобретения затрат на объединение бизнеса между приобретенными активами и принятыми обязательствами и условными обязательствами.</p> <p>Отчет о прибылях и убытках покупателя после даты приобретения должен содержать прибыли и убытки приобретаемой организации путем включения доходов и расходов приобретаемой организации, основанных на затратах на объединение бизнеса для покупателя.</p> <p>Для каждого объединения бизнеса, произошедшего в ходе периода (или группы несущественных по отдельности объединений бизнеса) организация раскрывается информация о сумме прибыли или убытка приобретаемой организации, начиная с даты приобретения, включенную в прибыль или убыток покупателя за период, за исключением случаев, когда</p>		

системы методов оценки активов и обязательств, имеется ряд различий в структуре и раскрытии информации об активах и пассивах организации, не совпадают с международными требованиями условия их признания и принятия к бухгалтерскому учёту. В результате информация об активах и пассивах организации, представленная в балансе, не даёт представления о реальной стоимости её имущества, структуре обязательств, затруднен расчет ряда показателей финансовой устойчивости, чистых активов организации, оценка ликвидности активов требует дополнительной переклассификации балансовых статей, что усложняет аналитические процедуры.

2. В целях устранения выявленных недостатков с учетом рекомендаций международных стандартов финансовой отчетности предложена усовершенствованная форма бухгалтерского баланса. Её отличия от действующей формы состоят в более строгой классификации балансовых статей: активов – по степени ликвидности и срокам обращения, обязательств – по срокам погашения, а также в результате разграничения долгосрочных и краткосрочных элементов баланса (финансовых вложений, дебиторской задолженности, расходов будущих периодов, кредиторской задолженности), более четкого структурирования активов по степени ликвидности; обеспечивается более точная оценка элементов баланса за счет формирования в 3-м разделе баланса информации о величине собственного капитала, соответствующей размеру чистых активов организации, а также информации о сумме фактически оплаченного собственного капитала; обеспечивается дезагрегирование существенных статей баланса, в том числе обособление информации о долгосрочных и краткосрочных биологических активах, выделение в структуре денежных средств прочих монетарных активов (денежных векселей и других финансовых вложений сроком погашения до 3-х месяцев), разграничение в структуре дебиторской задолженности информации о торговой задолженности и задолженности по расчетам, выделение в структуре обязательств той задолженности, которая обеспечена векселями.

**ГЛАВА 3.**  
**УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В ОТЧЕТЕ**  
**О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**

**3.1 Представление информации о доходах и расходах в отчетности**

Важнейшей проблемой при оценке прибыли организации является чёткая и однозначная идентификация алгоритмического и информационного обеспечения этого показателя, позволяющая делать обоснованные суждения о нём [107, с.532].

В связи с указанными обстоятельствами соблюдение основных требований учёта и отражения в отчётности доходов и расходов, их взаимосвязки имеет принципиальное значение при формировании информации о прибыли организации в Отчёте о прибылях и убытках, который дает представление об эффективности деятельности предприятия за конкретный промежуток времени. Структурно отчет о прибыли оформляется в виде таблицы, в которой производится последовательное вычитание из выручки предприятия всех издержек, включая финансовые и налоги, в результате чего определяются различные показатели прибыли, необходимые как для внутренних, так и для внешних пользователей.

Название бухгалтерского отчёта о доходах, расходах и прибыли организации «Отчёт о прибылях и убытках» характерно для таких стран как Республика Беларусь, Россия, Казахстан, Польша. В других странах используется название «Отчёт о финансовых результатах» (например, Украина, Молдова, США) либо иные названия (например, во Франции - «Счёт результатов») [22, с.567-568].

Из таблицы 3.1 видно, что допускаются два альтернативных варианта отражения финансового результата – по характеру затрат и по функциям затрат [139, с.56-57].

Альтернативная классификация касается только доходов и расходов по обычной (операционной) деятельности, остальные статьи одинаковы в обоих форматах отчёта (таблица 3.2) [179, с.599].

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	<p>покупатель фактически получает контроль над приобретаемой организацией [160]</p> <p>Объединение бизнеса может осуществляться посредством выпуска долевых инструментов, перевода денежных средств, эквивалентов денежных средств или других активов или их сочетанием. Операция может осуществляться между акционерами объединяющихся организаций или между одной организацией и акционерами другой организации. Это может быть учреждение новой организации для контроля над объединяющимися организациями или чистыми переданными активами или реорганизация одного или нескольких объединяющихся организаций.</p> <p>Все объединения бизнеса должны учитываться с применением метода приобретения. Применение метода приобретения включает следующие этапы: определение покупателя;</p>		<p>стоимости приобретенных активов и обязательств отражается в бухгалтерском учёте приобретателя как расходы либо доходы будущих периодов (п. 15) [224]</p> <p>Сумма расходов либо доходов будущих периодов приобретателя списывается на увеличение (уменьшение) добавочного фонда организации в течение 10 лет после их первоначального признания (п. 16) [224]</p>

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
<i>IAS 33 «Прибыль на акцию»</i>	Следует раскрывать информацию об оценке базовой прибыли на акцию и разбавленной (разводненной) прибыли на акцию, о пересчёте (корректировке) базовой и разбавленной (разводненной) прибыли [186].	<i>Стандарт бухгалтерской отчётности «Прибыль на акцию», утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 31.12.2004 № 198</i>	Определяется порядок расчёта прибыли, входящейся на 1 простую акцию и представления соответствующей информации о ней в бухгалтерской отчётности организации (п. 3) [227]. Организация раскрывает в пояснительной записке к годовой отчётности информацию о прибыли на простую акцию в двух величинах: базовая прибыль и разводненная прибыль (убыток) (п. 4) [227].
<i>IFRS 3 «Объединение бизнеса»</i>	Объединение бизнеса - это объединение отдельных организаций в одно отчитывающуюся организацию. Результатом почти всех объединений бизнеса является то, что одна организация (покупатель) получает контроль над одним или несколькими другими видами бизнеса (приобретаемыми организациями). Датой приобретения является дата, на которую	<i>Стандарт бухгалтерской отчётности «Объединение организаций», утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.12.2004 № 184</i>	Определяет понятие объединения организаций, формы, в которой может реализовываться объединение, и устанавливает порядок его отражения в отчётности (п. 3) [224].  Разница между стоимостью приобретения и долей приобретателя в справедливой

Таблица 3.1.1 – Сравнительная характеристика формата отчёта о прибылях и убытках в различных странах

Страна	Затратный тип		Функциональный тип	
	вариант формата		вариант формата	
	горизонтальный	вертикальный	горизонтальный	вертикальный
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Республика Беларусь</b>	-	-	-	+
<b>Молдова</b>	-	-	-	+
<b>Украина</b>	-	-	-	+
<b>Казахстан</b>	-	-	-	+
<b>Россия</b>	-	-	-	+
<b>Греция</b>	-	-	-	+
<b>Германия</b>	-	+	-	+
<b>Польша</b>	-	+	-	+
<b>Франция</b>	+	+	-	-
<b>Бельгия</b>	+	+	-	-
<b>Люксембург</b>	-	-	+	+
<b>Великобритания</b>	-	-	+	+
<b>Нидерланды</b>	-	-	+	+
<b>Дания</b>	-	-	+	+
<b>Испания</b>	+	-	-	-
<b>Португалия</b>	+	-	-	-

Примечание – Собственная разработка на основании обзора нормативно-правовых и литературных источников [22]

Отчёты могут иметь как горизонтальную форму счёта (например, Испания, Португалия), так и вертикальную (Республика Беларусь, Россия, Украина, Молдова, Казахстан, Польша, Германия), могут представляться в двух вариантах (например, Франция, Бельгия, Люксембург, Великобритания, Дания, Нидерланды) [22, с.574-575].

Согласно МСФО 1 (п.75), в отчёт о прибылях и убытках должны быть включены следующие линейные статьи: выручка, результаты операционной деятельности, затраты по финансированию, доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и

совместных предприятий, учитываемых по методу участия, расходы по налогу, прибыль или убыток от обычной деятельности, результаты чрезвычайных обстоятельств, доля меньшинства, чистая прибыль или убыток за период [139, с.55].

Также по международным требованиям в Отчёте о прибылях и убытках должна содержаться информация о сумме чистой прибыли на акцию. В Республике Беларусь эта информация отражается в Отчёте об изменении капитала (строка 018).

Таблица 3.1.2 – Сравнительная характеристика формата отчёта о прибылях и убытках в зависимости от его типа

<i>Характеристика</i>	<i>Затратный тип</i>	<i>Функциональный тип</i>
1	2	3
<b>Представление расходов по основной деятельности</b>	Расходы объединяют по элементам затрат в соответствии с их характером [22, с.569].	Расходы классифицируются в соответствии с их функциями как часть себестоимости реализации, сбыта или административной деятельности [22, с.570].
<b>Применение</b>	Когда не требуется распределение расходов в соответствии с функциональной классификацией	Даёт более подробную информацию; требуется раскрытие дополнительной информации о характере расходов
<b>Структура Отчёта в части раскрытия информации по основной (операционной) деятельности</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка (доходы от реализации)</li> <li>• Прочие доходы</li> <li>• Изменение запасов готовой продукции и незавершённого производства</li> <li>• Сырьё и расходо­ванные материалы</li> <li>• Вознаграждение работникам</li> <li>• Расходы на амортизацию</li> <li>• Прочие расходы</li> <li>• Совокупные расходы – всего</li> </ul> <i>Прибыль от основной (операционной) деятельности</i> [179, с.597-598].	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка (доходы от реализации)</li> <li>• Себестоимость реализованной продукции</li> <li>• Валовая прибыль</li> <li>• Результат прочих доходов и расходов</li> <li>• Коммерческие расходы</li> <li>• Управленческие расходы</li> </ul> <i>Прибыль от основной (операционной) деятельности</i> [179, с.597-598].

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	<p>Условная прибыль показывается, когда существует вероятность, что она будет реально получена.</p> <p>Дивиденды учитываются в соответствии с дивидендной политикой, а не только при их объявлении [173, стр.139].</p>		<p>применяется при установлении значимости раскрытия событий после отчётной даты в бухгалтерской отчётности (п. 3) [91].</p> <p>Установлен перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчётной даты (п. 5) [91].</p> <p>События после отчётной даты раскрываются в пояснениях к бухгалтерской отчётности (п. 7) [91].</p> <p>Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчёту о прибылях и убытках, должна включать краткое описание характера события после отчётной даты, и оценку его последствий в денежном выражении (п. 8) [91].</p>

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	<p>Субъект должен признавать курсовые разницы, возникающие при окончательном расчете по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличным от тех, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущих финансовых отчетах, в составе прибыли или убытка в том периоде, в котором они возникают.</p> <p>Если доход или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, субъект признает любой компонент такого дохода или убытка, связанный с изменением курсов валют, в составе прибыли или убытка [29].</p>		
IAS 10 «Условные события и события, произошедшие после отчетной даты»	<p>Непредвиденный убыток относится к убыткам будущих периодов, когда становится очевидным, что будущее событие подтвердит мнение о возможности убытка.</p>	<p>Инструкция по бухгалтерскому учёту «События после отчетной даты», утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 25.08.2003 № 121</p>	<p>Устанавливается порядок отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций событий после отчетной даты (п.2) [91]</p>

Продолжение таблицы 3.1.2

1	2	3
<p><b>Структура Отчета в части раскрытия информации по прочим доходам и расходам</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Расходы по финансированию</li> <li>• Прибыль от участия в ассоциированных компаниях</li> <li>• Прибыль до налогообложения</li> <li>• Расходы по налогу на прибыль</li> <li>• Прибыль после налогообложения</li> <li>• Участие в прибыли:</li> <li>• Прибыль, приходящаяся на долю меньшинства</li> <li>• Прибыль акционеров компании</li> <li>• Чистая прибыль (убыток)</li> <li>• Прибыль на акцию:</li> <li>• Базовая</li> <li>• Разводненная [179, с.598]</li> </ul>	

Примечание – Собственная разработка на основании обзора литературных источников

Не смотря на то, что в Республике Беларусь предприняты определенные шаги в области совершенствования нормативного регулирования формирования и отражения доходов и расходов организации (таблица 3.1.3), информационная емкость и аналитические возможности Отчета о прибылях и убытках весьма ограничены. Это выражается, прежде всего, в том, что он не дает полной информации для оценки эффективности отдельных видов деятельности [202, с.238.].

Таблица 3.1.3 – Сравнительный анализ стандартов бухгалтерского учёта по раскрытию информации в отчёте о прибылях и убытках Республики Беларусь и МСФО

МСФО		Республика Беларусь	
Стандарт	Содержание	Нормативный акт	Содержание
1	2	3	4
<p>Основы составления и представления отчетности</p>	<p>Определяет цели финансовых отчетов, качественные характеристики информа-</p>	<p>Закон о бухгалтерском учёте и отчетности</p>	<p>Устанавливаются методические основы формирования бухгалтерской</p>

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	<p>ции, представленной в финансовых отчётах, признание элементов финансовых отчётов, их измерения.</p> <p>Признание доходов напрямую связано с признанием активов и обязательств.</p> <p>Субъект признаёт доходы в Отчёте о прибылях и убытках тогда, когда имеет место увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением актива или уменьшением обязательств и величина такого изменения может быть надёжно измерена [164].</p>	<p><i>Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. Постановлением Минфина от 14.02.2008 № 19</i></p> <p><i>Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учёта, утв. Постановлением Минфина от 30.05.2003 № 89</i></p>	<p>отчётности, объём показателей, подлежащих раскрытию в формах бухгалтерской отчётности [83].</p>
<p>IAS 18 «Выручка»</p>	<p>Определяет сущность дохода – оценку дохода и момент определения дохода.</p> <p>Рассматриваются различные операции, связанные с получением дохода.</p>	<p><i>Инструкция по бухгалтерскому учёту «Доходы организации». Постановление Минфина Республики Беларусь № 181 от 26.12.2003</i></p> <p><i>Инструкция по бухгалтерскому учёту «Расходы организации». Постановление Минфина Республики Беларусь № 182 от 26.12.2003 (в ред. 31.03.2008 № 49)</i></p>	<p>Определяют правила организации и ведения бухгалтерского учёта доходов и расходов для коммерческих и некоммерческих организаций [п.1].</p> <p>Применяются для учёта доходов (расходов) организации, которые включают в себя: доходы (расходы) от видов деятельности, операционные доходы (расходы), внереализационные доходы (расходы).</p>

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	<p>Исходя из практических соображений, часто используется курс, который является приблизительным значением фактического курса на дату операции, например, средний курс за неделю или месяц может использоваться для всех операций в каждой иностранной валюте, совершенных в течение этого периода.</p> <p>Однако при значительных колебаниях обменных курсов валют использование среднего курса за период недопустимо.</p> <p>В конце каждого отчетного периода субъект должен:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) переводить монетарные статьи в иностранной валюте, используя курс закрытия;</li> <li>2) переводить немонетарные статьи, измеряемые по исторической стоимости в иностранной валюте, используя обменный курс валют на дату операции;</li> <li>3) переводить немонетарные статьи, измеряемые по справедливой стоимости в иностранной валюте, используя обменные курсы валют на дату определения справедливой стоимости.</li> </ol>		

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
IAS 21 «Влияние изменения валютных курсов»	Операция в иностранной валюте – операция, которая выражена или окончательный расчет по которой должен производиться в иностранной валюте, включая операции, при которых субъект: 1) покупает или продает товары или услуги, цены которых выражены в иностранной валюте; 2) предоставляет или получает займы, по которым подлежащие оплате или получению суммы выражены в иностранной валюте; 3) каким-либо иным образом приобретает или реализует активы, принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте. При первоначальном признании в иностранной валюте субъект должен учесть операцию путем применения к сумме в иностранной валюте спот-курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату операции.	Декрет Президента Республики Беларусь «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте ... и отражение в бухгалтерском учёте курсовых разниц» от 30.06.2000 № 15	Установлен порядок переоценки имущества, обязательств в иностранной валюте. Для коммерческих организаций курсовые разницы в основном подлежат отражению в составе доходов (расходов) будущих периодов (п.1.2.3) [156]. Устанавливается порядок списания курсовых разниц (п. 1.3) [156], порядок отражения расходов, связанных с покупкой валюты (п. 1.4) [156].

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
IAS 8 «Учётная политика, изменения в бухгалтерских расчётах и ошибки»	Определяет классификацию, раскрытие информации и учётного подхода к определённым статьям Отчёта о прибылях и убытках с целью достижения последовательности в представлении таких отчётов и избежания существенных ошибок [250; 22, с.271].	Инструкция по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации». Постановление Минфина Республики Беларусь от 17.04.2002 № 62 (в ред. от 26.05.2008 № 85). Инструкция о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учёт в случае обнаружения ошибок. Постановление Минфина Республики Беларусь от 29.06.2005 № 83.	Устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учётной политики организации [92]. Устанавливает единую методику внесения исправлений в учётные записи организаций в случае обнаружения ошибок и искажений [80]. Исправления вносятся в случае признания факта неверного отражения на счетах бухгалтерского учёта и в регистрах бухгалтерского или налогового учёта записей, влияющих на формирование информации в бухгалтерском и налоговом учёте: искажение оценки активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском учёте и (или) неверное исчисление налогов, сборов в налоговом учёте. [80].

ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
IAS 12 «Налоги на прибыль»	<p>Субъект учитывает настоящие и будущие налоговые последствия операций и других событий в финансовых отчетах.</p> <p>Текущие налоговые обязательства и активы признаются в отношении текущего налога, подлежащего уплате, или текущего налога, подлежащего возмещению.</p> <p>Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы признаются в отношении налоговых последствий будущего возмещения или погашения активов и обязательств субъекта по их балансовой стоимости, за исключением отдельных случаев неиспользования налоговых убытков и кредитов.</p> <p>Субъект <b>отдельно раскрывает основные компоненты расхода по налогу (дохода от возмещения налога)</b>. Такие компоненты расхода по налогу (дохода от возмещения налога) могут включать:</p> <p>1) текущие расходы по налогу (доходы от возмещения налога);</p>	<p>Закон «О налогах на доходы и прибыль» от 29.12.1991 № 1330-ХІІ (в ред. от 29.12.2006 № 190-3)</p>	

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2	3	4
	<p>2) любые корректировки, признанные в периоде, по текущему налогу за предшествующие периоды;</p> <p>3) величину отложенного расхода по налогу (дохода от возмещения налога), связанного с образованием и реверсированием временных разниц;</p> <p>4) величину отложенного расхода по уплате налога (дохода от возмещения налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов;</p> <p>5) сумму выгоды, возникающей от ранее непризнанных налоговых убытков, налоговых кредитов или временных разниц, относящихся к предшествующему периоду, которая используется для уменьшения текущего расхода по налогу;</p> <p>6) величину отложенного расхода по уплате налога (дохода от возмещения), возникающего в результате обесценения или реверсирования предыдущего обесценения отложенного налогового актива. [Казахстан, НСФО № 2 § 255 п.554].</p>		