

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

УДК 657.1 + 658.1 (476)

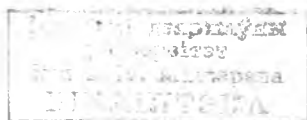
Богатырева Валентина Васильевна

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТОВ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**



Минск 2001

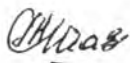
Научный руководитель	доктор экономических наук, профессор Ермолович Л.Л.
Официальные оппоненты	доктор экономических наук, доцент Панков Д.А. кандидат экономических наук Лесневская Н.А.
Оппонирующая организация	Гомельский кооперативный институт

Защита состоится 18 мая 2001 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном экономическом университете: 220672, г.Минск, Партизанский проспект, 26, зал заседаний совета (205 ауд.) тел. 249-91-70.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского государственного экономического университета

Автореферат разослан 17 апреля 2001 г.

Ученый секретарь совета по защите диссертаций



А.П. Михалкевич

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Бухгалтерский учет представляет собой источник информации для управления активами предприятия и источниками их формирования, в том числе финансовыми результатами хозяйственной деятельности каждого предприятия. К учетной информации предъявляются повышенные требования в период развития многоукладной рыночной экономики в Республике Беларусь, когда ответственность за показатели оценки хозяйственной деятельности полностью ложится на предприятие.

Практика показывает, что ныне действующая система бухгалтерского учета формирования финансовых результатов не позволяет объективно и точно определять их величину, а, следовательно, отсутствуют достоверные источники информации о финансовом состоянии и платежеспособности предприятия. В целях устранения этих недостатков в условиях неплатежеспособности предприятий возникла необходимость в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций по формированию финансовых результатов на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Различные аспекты финансового результата хозяйственной деятельности рассматривали в своих трудах классики политической экономики Маркс К., Маршалл А., Рикардо Д., Смит А.; ученые стран с развитой рыночной экономикой Андерсон Х., Беренс В., Бернстайн Л.А., Вильямс Я., Колдуэлл Д., Нидлз Б., Томсон А., Формби Д., Хайман Д.Н., Хеддервик К., Эллиот В.

Огромный вклад в развитие бухгалтерского учета финансовых результатов, имеющих практическую значимость до настоящего времени, внесли ученые стран СНГ Баканов М.И., Барнгольц С.В., Бланк В.А., Белый И.Н., Вахрушина М.А., Власов А.В., Ермолович Л.Л., Заяц Н.Е., Камаев В.Д., Качалин В.В., Кирьянова З.В., Кравченко Л.И., Крылов Э.И., Кужельный Н.В., Ларионов А.Д., Либерман В.Б., Мацквичюс И.С., Минаев Н.В., Новодворский В.Д., Павлова Л.Н., Панков Д.А., Прищепа А.И., Русак Н.А., Савицкая Г.В., Савичева П.И., Сайфулин Р.С., Снитко М.А., Стражев В.И., Стуков С.А., Терехова В.А., Фисенко М.К., Чумаченко Н.Г., Шевлюков А.П., Шеремет А.Д. и другие.

Не умаляя важности проделанной работы как отечественными, так и зарубежными учеными, необходимо отметить отсутствие комплексных исследований по совершенствованию бухгалтерского учета формирования финансовых результатов и их составляющих как источников информации

финансового состояния предприятия. Поэтому в основу исследования должны быть положены новые подходы к обоснованию экономического содержания финансового результата как объекта бухгалтерского учета в условиях трансформационного периода становления рыночной экономики в странах СНГ.

Для внедрения новых подходов в практику бухгалтерского учета финансового результата требуется теоретическое обоснование его экономического содержания. Нуждается в усовершенствовании систематизация составляющих финансового результата.

В связи с переходом на международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности возникла необходимость теоретического обоснования понятий "доходы", "выручка", "расходы", "издержки", "балансовая прибыль", "валовая прибыль", "внереализационные доходы", "внереализационные расходы", "чистая прибыль", "прибыль от деятельности предприятия".

В практике сложилось отождествление понятий "доходов" с "выручкой", "расходов" с "издержками", "балансовой прибыли" с "валовой прибылью" и "прибылью отчетного периода", что не соответствует принципам бухгалтерского учета в странах с развитой рыночной экономикой и международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности.

Изучение нормативных документов Правительства Республики Беларусь, Российской Федерации, сложившейся зарубежной и отечественной практики по вопросу признания и отражения выручки от реализации продукции как основного фактора, влияющего на величину финансового результата, показало, что учет реализации продукции "по оплате" ведет к искажению действительной величины выручки, а, следовательно, к определению необъективного финансового результата.

Не менее актуальной в условиях реструктуризации является проблема объективной оценки приобретаемых бывших в эксплуатации основных фондов. Действующая методика оценки основных фондов бывших в эксплуатации, которые поступают в собственность хозяйствующего субъекта при реструктуризации, не обеспечивает реализации механизма амортизации и искажает величину расходов и, как следствие, финансового результата.

Развитие рыночных отношений в Республике Беларусь привело к увеличению оборота иностранных валют на территории нашей страны. Поэтому необходимо выявить и обосновать основные направления совершенствования бухгалтерского учета операций, связанных с реализацией иностранных валют, тем более что для промышленных предприятий республики характерно наличие выручки от их реализации. Действующая методика учета вышеуказанных операций противоречит нормам Гражданского кодекса Республики Беларусь, не учитывает особенность отражения

реализации иностранных валют с учетом комиссионного вознаграждения банку и не содержит в себе правил пересчета одного вида валюты в другой, что в совокупности ведет к искажению действительной величины финансового результата.

Особое место в системе формирования налогов необходимо уделить налогу на недвижимость, так как ежегодно проводимая переоценка основных фондов увеличивает его налогооблагаемую базу. Действующая методика расчета указанного налога является несовершенной и зачастую приводит к уменьшению источников средств предприятия, поэтому возникла практическая необходимость разработки новой системы ставок по налогу на недвижимость, основывающейся на принципе достаточности прибыли для погашения обязательств по указанному платежу и не ведущую к уменьшению поступления средств в бюджет.

Перечень нерешенных вопросов и определил актуальность данного исследования.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Результаты исследования, изложенные в диссертации, являются составной частью проблемы, изучаемой Министерством экономики Республики Беларусь в соответствии с программой развития финансовой политики, предусматривающей мероприятия по усовершенствованию учета формирования финансового результата хозяйственной деятельности предприятия, методики определения его финансового состояния и налоговой политики Республики Беларусь.

Диссертационная работа связана с исследованиями, проводимыми Министерством промышленности Республики Беларусь совместно с Белорусским государственным экономическим университетом в течение 1999-2000 гг. по теме "Теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по оценке и анализу эффективности работы промышленного предприятия".

Кроме того, диссертационное исследование выполнялось в соответствии с темами кафедры бухгалтерского учета и аудита Полоцкого государственного университета: "Разработка методологических основ создания активных систем компьютерного бухгалтерского учета" (1998 г.); "Экономико-математические и информационно-логические модели с учетом международных общепринятых принципов и стандартов финансовой отчетности" (1999 г.); "Проблемы учета, анализа и аудита в отраслях национальной экономики в период перехода к международной системе учета" (2000 г.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является научное обоснование и разработка практических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета формирования финансовых результатов на про-

мышленных предприятиях Республики Беларусь, отвечающих требованиям управления финансовым состоянием в условиях неплатежеспособности.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- исследование и обобщение теории и практики формирования финансовых результатов в Республике Беларусь, Российской Федерации, в странах с развитой рыночной экономикой с целью обоснования слагаемых исследуемого экономического показателя, отвечающих требованиям международных стандартов финансовой отчетности;
- теоретическое обоснование экономической сущности понятий "доходы", "выручка", "расходы", "издержки", "балансовая прибыль", "валовая прибыль", "внереализационные доходы", "внереализационные расходы", "чистая прибыль";
- обоснование необходимости замены понятий "балансовая прибыль" и "прибыль отчетного периода", определяющих конечный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия, на понятие "прибыль от деятельности предприятия";
- проведение теоретического и практического исследования состояния бухгалтерского учета выручки от реализации продукции (работ, услуг) с целью обоснования неприемлемости ныне действующей методики учета и разработки рекомендаций по ее совершенствованию;
- изучение классификации составляющих внереализационных доходов и расходов и приведение ее в соответствие с общепринятыми зарубежными подходами в целях разработки систематизации составляющих финансового результата деятельности отечественного предприятия;
- исследование существующей методики оценки бывших в эксплуатации приобретаемых основных фондов с целью разработки новой методики определения объективной их стоимости;
- изучение действующей методики учета операций, связанных с реализацией иностранных валют, и обоснование основных направлений по ее совершенствованию;
- выявление влияния учета формирования и методики расчетов налогов из выручки и прибыли на величину финансового результата;
- апробация результатов исследования.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является система бухгалтерского учета формирования финансовых результатов хозяйственной деятельности промышленных предприятий Республики Беларусь. Информационной базой исследования послужили специальная экономическая литература, нормативные документы Правительства Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства промышленности Респуб-

лики Беларусь по исследуемому объекту, собственные разработки по исследованию системы бухгалтерского учета формирования финансовых результатов и данные Министерства промышленности Республики Беларусь.

Предметом исследования является действующая методика и организация бухгалтерского учета формирования финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия.

Методология и методы проведения исследования. Теоретической и методической основой проведения исследования являлись труды отечественных и зарубежных экономистов, действующее законодательство по исследуемой проблеме, материалы научно-практических конференций и периодической печати, а также постановления Правительства Республики Беларусь по экономическим вопросам. Применялись общенаучные методы исследования, такие как анализ, синтез, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход к формированию финансовых результатов.

Научная новизна и значимость полученных результатов. Научная новизна исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по развитию методики и организации бухгалтерского учета формирования финансовых результатов в условиях сложившейся неплатежеспособности предприятия.

К наиболее значимым результатам, полученным автором диссертации и имеющим научную новизну, относятся следующие:

- на основе изучения отечественного и зарубежного опыта учета формирования финансового результата обоснована нетождественность понятий "доходы" и "выручка", "расходы" и "издержки", "балансовая прибыль" и "валовая прибыль", а также необходимость замены понятий "балансовая прибыль" и "прибыль отчетного периода" на понятие "прибыль от деятельности предприятия", представляющее собой сумму прибылей от основной, финансовой и других деятельностей предприятия; раскрыто экономическое содержание этих показателей, что обеспечило единый подход к определению величины финансового результата хозяйственной деятельности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

- разработано усовершенствованное содержание формы бухгалтерской отчетности № 2 "Отчет о прибылях и убытках", сущность которого заключается в отражении составляющих финансового результата исходя из видов деятельности хозяйствующего субъекта, что позволит достоверно определять влияние каждого вида деятельности предприятия на его платежеспособность;

- взамен существующей разработана новая методика учета выручки от реализации продукции (работ, услуг), позволяющая с помощью введен-

ных специальных субсчетов формировать как ожидаемый финансовый результат, так и фактически полученный, что имеет особую значимость при исчислении налогов и платежей, влияющих на платежеспособность предприятия. Это обеспечит наиболее точную оценку как прогнозируемого, так и действительного финансового состояния промышленного предприятия и позволит адаптировать данные бухгалтерского учета отечественных предприятий к нормам международных стандартов финансовой отчетности;

- вместо действующей оценки приобретаемых бывших в эксплуатации основных фондов обоснована новая методика исчисления стоимости этих активов без учета сумм начисленного износа, что обеспечит не только объективную их стоимость, но и достоверную величину затрат в части амортизационных отчислений, влияющую на финансовый результат деятельности предприятия,

- разработана новая методика бухгалтерского учета операций по реализации иностранных валют, позволяющая выявлять точную величину валового дохода, соблюдать нормы Гражданского кодекса Республики Беларусь по правам собственности на имущество субъектов хозяйствования;

- рекомендована принципиально новая методика формирования налога на недвижимость, представляющая собой гибкую систему ставок по указанному налогу, в основу которой положен принцип дифференцирования предприятий по величине соотношения двух экономических показателей: облагаемой стоимости недвижимости и прибыли за соответствующий отчетный период. Разработанная система ставок по налогу на недвижимость позволит оптимально формировать величину прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, используемую для обновления производственного потенциала предприятия, пополнения собственных оборотных средств и фонда потребления.

Практическая значимость полученных результатов. Практическое применение разработанных в диссертации предложений по совершенствованию бухгалтерского учета формирования финансовых результатов позволит обеспечить объективную оценку финансового состояния предприятия, осуществлять расчеты по налогам и платежам по мере фактического формирования показателей финансового результата, адаптировать данные учета к нормам международных стандартов финансовой отчетности

Экономическая значимость полученных результатов. Основные направления по совершенствованию учета формирования финансовых результатов могут быть использованы в практической деятельности предприятий Республики Беларусь и при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности. Предложения по классификации и систематизации составляющих финансового результата позволят четко от-

разить его экономическую сущность, что в совокупности с применением рекомендованных методик учета формирования факторов, влияющих на него, приведет к выявлению точной величины исследуемого в диссертации экономического показателя и объективной оценке платежеспособности предприятия.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- уточненные понятия "доходы", "выручка", "расходы", "издержки", "балансовая прибыль", "валовая прибыль", "прибыль от внереализационных операций", "чистая прибыль", "прибыль от деятельности предприятия", позволившие раскрыть их экономическое содержание и объективно формировать слагаемые финансового результата по видам деятельности и обосновать использование понятия "прибыль от деятельности предприятия" вместо понятий "балансовая прибыль" и "прибыль отчетного периода", что имеет особую значимость при определении показателей финансового состояния предприятия;

- усовершенствованная форма отчета о прибылях и убытках, содержание которой заключается в отражении слагаемых финансового результата в зависимости от видов деятельности промышленных предприятий, обеспечивающее достоверное формирование величины прибыли (убытков) от основной, финансовой и других видов деятельности и позволяющее определять влияние каждого вида деятельности предприятия на его платежеспособность;

- как налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и суммы прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;

- разработанная методика бухгалтерского учета выручки от реализации продукции (работ, услуг), которая позволяет выявлять оплаченную и неоплаченную ее часть, что обеспечивает достоверное исчисление фактически полученного и ожидаемого финансового результата. Это дает возможность определять действительную налогооблагаемую базу для исчисления налогов из выручки и прибыли и, кроме того, прогнозировать финансовое состояние и платежеспособность предприятия;

- рекомендации по совершенствованию оценки приобретаемых бывших в эксплуатации основных фондов, которые в отличие от действующей методики оценки позволяют предприятиям отражать стоимость этих активов по договорной цене без сумм начисленного износа, а следовательно, выявлять достоверную величину затрат в части амортизационных отчислений, влияющую на финансовый результат деятельности предприятия;

- разработанная гибкая система ставок по налогу на недвижимость, основывающаяся на принципе достаточности прибыли для погашения обя-

зательств перед бюджетом по указанному налогу исходя из величины соотношения облагаемой стоимости недвижимости и прибыли за соответствующий период, значимость которой состоит в исключении одного из факторов уменьшения источников средств предприятия.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета формирования финансовых результатов деятельности промышленного предприятия, позволяющим определить основные направления по его совершенствованию.

Апробация результатов диссертации. Основные положения диссертации апробированы на IV Международной научно-практической конференции "Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков", г. Минск, БГЭУ, 2000 год.

Рекомендации по развитию учета формирования финансовых результатов на промышленных предприятиях Республики Беларусь, разработанные автором данного исследования, использованы управлением финансовой политики Минэкономики Республики Беларусь при разработке Матрицы мероприятий по реализации Целевой республиканской программы преодоления платежного кризиса на 2001 г., а также плана мероприятий по совершенствованию антизатратных механизмов и нормирования.

Результаты диссертационной работы апробированы в Министерстве промышленности Республики Беларусь при разработке темы "Теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по оценке и анализу эффективности работы промышленного предприятия", выполненной по заказу указанного министерства.

Кроме того, результаты диссертационной работы используются в учебном процессе при подготовке специалистов высшей квалификации экономического профиля в Полоцком государственном университете при изучении учебных курсов "Теория бухгалтерского учета", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Учет внешнеэкономической деятельности".

Опубликованность результатов. По теме диссертации опубликовано в научно-практических журналах 5 статей, 4 статьи в экономической газете и одни тезисы доклада на международной конференции. Общее количество опубликованных материалов - 41 страница.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников и пяти приложений. Работа содержит 119 страниц текста, в том числе, два рисунка, 20 таблиц и 5 приложений на 20 страницах. Список использованных источников состоит из 120 наименований.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе диссертации "Экономическое содержание финансового результата как объекта бухгалтерского учета" на основе изучения специальной литературы, нормативных документов Республики Беларусь, России и стран с развитой рыночной экономикой, освещающих вопросы формирования финансового результата и его экономического содержания, всесторонне рассмотрены различные точки зрения по определению понятий "доходы" и "выручка", "расходы" и "издержки", "балансовая прибыль" и "валовая прибыль", раскрыты их экономическое содержание и обоснована нетождественность приведенных попарно понятий друг другу. Вместо понятий "прибыль отчетного периода" и "балансовая прибыль" обосновано использование в экономической литературе и в практике предприятия понятия "прибыль от деятельности предприятия", характеризующего конечный финансовый результат, что позволяет выявлять результат от каждого вида деятельности (основной, финансовой и других) и соответствует форме бухгалтерской отчетности № 4 "Отчет о движении денежных средств", отражающий движение денежных средств по видам деятельности предприятия.

Анализ составляющих финансового результата хозяйственной деятельности зарубежного предприятия позволил определить классификационный признак, лежащий в основе формирования исследованного экономического показателя за рубежом. Им является источник формирования прибыли (убытка) по видам деятельности.

Дальнейшее исследование позволило сопоставить составляющие финансового результата хозяйственной деятельности, определенного хозяйствующими субъектами Республики Беларусь и зарубежными предприятиями, в результате чего была выработана классификация составляющих внереализационных доходов и расходов по отношению к видам деятельности предприятия.

Разработанная классификация составляющих внереализационных доходов и расходов, исследование содержания международного стандарта финансовой отчетности № 5 "Информация, подлежащая раскрытию в финансовой отчетности" и другой зарубежной литературы позволили систематизировать составляющие финансового результата хозяйственной деятельности отечественного предприятия по форме общепринятых зарубежных подходов – по видам деятельности.

Так, для финансового результата непрерывной (операционной) деятельности зарубежных фирм, аналогом в системе бухгалтерского учета Республики Беларусь является прибыль от реализации продукции, товаров,

работ, услуг, а также ряд внереализационных доходов. Результат неповторяющейся деятельности возникает при хозяйственных событиях, которые либо необычны, либо случаются нечасто. Примером таких событий как за рубежом, так и в Республике Беларусь является реализация основных средств и прочих активов. Под прибылью от финансовой деятельности понимается эффект от привлечения капитала из внешних источников, а также прямая прибыль на вложенный собственный капитал. Ярким примером получения дохода от финансовой деятельности в Республике Беларусь являются доходы, полученные на территории Республики Беларусь и за её пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию. К чрезвычайным относят хозяйственные события, редко возникающие и носящие необычный характер: непосредственные результаты стихийного бедствия и несчастного случая, а также введение запрета на деятельность в результате принятия новых нормативно-правовых актов. В Республике Беларусь вышеуказанные хозяйственные события также нашли отражение в действующем законодательстве как часть внереализационных расходов.

Разработка формы отчета о прибылях и убытках, сущность которой состоит в отражении слагаемых финансового результата в зависимости от видов деятельности хозяйствующего субъекта, что позволяет получить действительную величину исследуемого показателя как основного фактора, влияющего на платежеспособность предприятия, и отвечает требованиям международных стандартов финансовой отчетности, а значит приобретает особую практическую значимость. Ведь интегрирование Республики Беларусь в международные рынки сбыта обусловили внедрение в отечественный учет принципов указанных стандартов.

Во второй главе "Развитие учета формирования выручки от реализации продукции, прочих активов и его влияние на финансовый результат" исследованы положения действующего законодательства Республики Беларусь и Российской Федерации, позволившие обосновать влияние выручки от реализации продукции (работ, услуг) и прочих активов на величину финансового результата хозяйственной деятельности предприятия, учитываемого при налогообложении и формировании фондов предприятия из чистой прибыли.

На основе проведенного исследования законодательных актов Республики Беларусь и Российской Федерации, изучения требований международных стандартов финансовой отчетности обоснованы основные направления по совершенствованию бухгалтерского учета формирования выручки от реализации продукции (работ, услуг) и прочих активов, обеспечивающие определение достоверной величины финансового результата.

К числу наиболее проблемных относятся вопросы определения момента признания и отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации продукции (работ, услуг) в соответствии с международной практикой и, в то же время, соответствие налогооблагаемой ее величины полученным суммам оплаты за отгруженную продукцию (оказанные услуги, выполненные работы), что чрезвычайно важно в условиях неплатежеспособности предприятий. В целях решения указанных и связанных с ними вопросов диссертантом разработана принципиально новая методика бухгалтерского учета выручки от реализации продукции (работ, услуг), позволяющая:

- признавать и отражать в бухгалтерском учете выручку от реализации продукции (работ, услуг), не нарушая общего принципа ее учета, обусловленного международными стандартами финансовой отчетности – в момент отгрузки продукции (работ, услуг);
- избегать несоответствия между доходами и расходами хозяйствующего субъекта, отражая в учете доходы в момент их фактического возникновения;
- устранять необоснованное завышение величины оборотных средств предприятия, что неизбежно происходит при учете выручки от реализации продукции (работ, услуг) по методу "по оплате", который предусматривает учет отгруженных товаров (работ, услуг) на счете 45 "Товары отгруженные" вплоть до момента их фактической оплаты покупателем;
- начислять платежи в бюджет, уплачиваемые из выручки, без отражения обязательств по расчетам с бюджетом до момента оплаты отгруженной продукции (работ, услуг), используя счет 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами";
- выявлять величину как действительного (оплаченного) финансового результата, так и ожидаемого к получению, что позволяет более точно прогнозировать финансовое положение хозяйствующего субъекта.

Не менее значимой проблемой является методика оценки приобретаемых бывших в эксплуатации основных фондов, так как от нее тоже зависит величина финансового результата хозяйственной деятельности предприятия. Исследование ныне действующей методики позволило выявить в ней существенный недостаток, связанный с включением в стоимость указанной категории основных фондов сумм начисленного износа. Диссертантом аргументирована и наглядно доказана неприемлемость существующего принципа оценки, приводящего к завышению первоначальной стоимости такой группы основных фондов относительно действительной покупной, что ведет к возникновению парадоксальной ситуации, при которой стоимость основных фондов растет с увеличением степени их износа. Кроме того, действующая методика оценки ранее эксплуатировавшихся основных

фондов способствует завышению величины амортизационных отчислений, а значит и определению неверного (заниженного) финансового результата.

Учитывая недостатки существующей методики, соискатель предлагает не включать в стоимость основных фондов бывших в эксплуатации суммы начисленного износа. Предлагается принимать покупную стоимость таких фондов за первоначальную и переносить ее в полном объеме на издержки производства (обращения) в виде амортизационных отчислений за самостоятельно установленный предприятием-покупателем срок использования. Объективная оценка основных фондов бывших в эксплуатации приобретает особую значимость в условиях реструктуризации, когда, зачастую, хозяйствующий субъект приобретает в собственность такие активы.

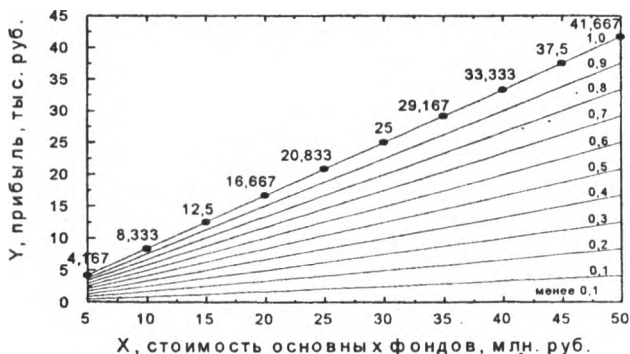
В диссертации обоснованы основные направления по совершенствованию бухгалтерского учета операций, связанных с реализацией иностранных валют. Изучение бухгалтерского учета указанных операций безусловно актуально, т.к. выручка от реализации такой группы прочих активов занимает 31-44 % в общей сумме выручки от реализации иного имущества промышленных предприятий Республики Беларусь. В результате изучения действующего законодательства Республики Беларусь, регламентирующего учет операций, связанных с реализацией иностранной валюты, соискателем разработана методика учета таких операций, включающая:

- утверждение о неприемлемости применения счета 57 "Переводы в пути" для отражения движения отчужденных средств предприятия. Такое утверждение обоснованно нормами Гражданского кодекса Республики Беларусь и инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия относительно права собственности на имущество;
- аргументированное инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия предложение по отражению в дебете счета 48 "Реализация прочих активов" балансовой стоимости продаваемой валюты. Под балансовой стоимостью валюты понимается стоимость продаваемой валюты, пересчитанная по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату списания валюты со счета клиента-продавца, а не на дату ее продажи, как установлено действующим законодательством;
- утверждение о том, что разница, возникающая при изменении Национальным банком курсов иностранных валют (между курсами Национального банка на момент списания иностранной валюты со счета и на момент ее продажи), есть не что иное, как финансовый результат от реализации прочих активов, возникающий при сравнении сумм дебетового и кредитового оборотов по счету 48 "Реализация прочих активов". Так, по

дебету счета 48 отражается стоимость продаваемой валюты по официальному курсу Национального банка на дату ее списания со счета, а по кредиту счета 48 – по курсу на дату ее продажи.

В третьей главе "Влияние методики учета формирования и расчетов налогов из выручки и прибыли на финансовый результат" обоснована нерациональность действующей "цепной" методики формирования налогов из выручки от реализации продукции (работ, услуг) и прибыли. Диссертантом разработан алгоритм определения влияния формирования указанных налогов на финансовый результат, т.е. на прибыль от деятельности предприятия и (или) чистую прибыль. Предложенный алгоритм позволяет определять сумму всех однородных платежей за один математический шаг, максимально точно выявлять влияние формирования платежей в бюджет на финансовый результат, а также сравнивать величину налогового бремени различных отчетных периодов, тем самым точно устанавливая размер его уменьшения или роста.

Кроме того, соискателем разработана принципиально новая система ставок для расчета налога на недвижимость – "гибкая система ставок". В основу этой системы положен принцип дифференцирования предприятий по величине соотношения двух экономических показателей их деятельности: облагаемой стоимости имущества и заработанной прибыли. Эта дифференцированность основывается на достаточности прибыли для погашения обязательств перед бюджетом по налогам на недвижимость. Разработанная система позволит исключить один из факторов убыточности предприятия и не влечет уменьшения объема средств, поступающих в бюджет, так как одним из принципов гибкой системы ставок является временная отсрочка платежа. Принцип применения разработанной системы представлен на рис.



Разработанная система дифференцированных ставок по налогу на недвижимость в зависимости от соотношения облагаемой стоимости основных фондов и прибыли

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Исследование теории и практики формирования финансового результата позволило раскрыть его экономическое содержание, что послужит основой для объективной оценки величины исследуемого экономического показателя или, другими словами, для точного его определения. На основе анализа различных точек зрения в экономической литературе, учетной практики предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации и стран с развитой рыночной экономикой, требований международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности уточнены понятия "доходы", "выручка", "расходы", "издержки", "балансовая прибыль", "валовая прибыль", "чистая прибыль", "внереализационные доходы", "внереализационные расходы"; раскрыто их экономическое содержание, позволившее обосновать нетождественность понятий "доходы" и "выручка", "расходы" и "издержки", "балансовая прибыль" и "валовая прибыль" на основе аргументированного утверждения, в соответствии с которым понятие "доходы" шире понятия "выручка" и понятие "расходы" шире понятия "издержки". Обоснована неприемлемость использования для определения финансового результата хозяйственной деятельности предприятия терминов "балансовая прибыль (убыток)" и "прибыль отчетного периода", предложено взамен ныне используемых применять термин "прибыль от деятельности предприятия", что соответствует зарубежной практике и экономическому содержанию финансового результата. В результате изучения и сопоставления общепринятых зарубежных подходов и действующего законодательства Республики Беларусь предложена классификация внереализационных доходов и расходов по отношению к видам деятельности предприятия, на основе которой осуществлена систематизация составляющих финансового результата деятельности отечественного предприятия, а также разработана новая форма отчета о прибылях и убытках, сущность которой заключается в отражении слагаемых финансового результата в зависимости от видов деятельности хозяйствующего субъекта.

Вышеуказанное позволяет не только объективно оценивать финансовый результат деятельности предприятия, но и составлять, и предоставлять, при необходимости, финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности /1, 2, 3/.

2. Анализируя принятые методы бухгалтерского учета формирования выручки от реализации продукции (работ, услуг) в Республике Беларусь (в том числе на промышленных предприятиях), в Российской Федерации и в международной практике, обосновано предложение о нецелесооб-

разности использования отечественными предприятиями метода признания и учета выручки "по оплате", ведущего не только к усложнению бухгалтерского учета множества хозяйственных операций, но и к искажению действительной величины выручки в общепризнанном определении этого экономического показателя, а значит и выявлению неточного финансового результата. Взамен действующей методики учета выручки от реализации продукции (работ, услуг) предложена принципиально новая, которая позволяет выявлять оплаченную и неоплаченную часть выручки, что обеспечивает достоверное исчисление фактически полученного и ожидаемого финансового результата. Это дает возможность определять действительную налогооблагаемую базу для исчисления налогов из выручки и прибыли и, кроме того, прогнозировать финансовое состояние и платежеспособность предприятия. Рекомендованная методика учета выручки позволит адаптировать данные бухгалтерского учета отечественных предприятий, в том числе промышленных, к требованиям международных стандартов финансовой отчетности, что особенно актуально в условиях нарастающей тенденции внедрения в национальную систему учета принципов этих международных стандартов /8/.

3. Исследование действующей методики оценки приобретаемых основных фондов бывших в эксплуатации позволило выявить в ней существенный недостаток в виде включения в стоимость таких активов сумм начисленного износа. Аргументирована и наглядно доказана неприемлемость указанного принципа, приводящего не только к нарушению механизма амортизации, но и, как следствие, к определению искаженной величины финансового результата. Особую практическую значимость приобрела объективная оценка основных фондов, в том числе бывших в эксплуатации, в условиях реструктуризации. Учитывая изложенное, предложена иная методика учета оценки основных фондов бывших в эксплуатации, предполагающая исключение из стоимости указанной группы основных фондов сумм начисленного износа и предусматривающая самостоятельную амортизационную политику предприятия. В результате применения разработанной методики недостатки, названные выше, не будут иметь места /5, 10/.

4. На основании изученных законодательных актов Республики Беларусь, регулирующих учет реализации иностранных валют, а также норм действующего Гражданского кодекса Республики Беларусь обоснованы основные направления по совершенствованию бухгалтерского учета операций, связанных с реализацией иностранных валют как части прочих активов. В результате разработана и рекомендована к использованию прин-

принципиально новая методика бухгалтерского учета операций по реализации иностранных валют, включающая обоснованное утверждение о неприемлемости использования счета 57 "Переводы в пути" для отражения в учете указанных операций, а также аргументированное предложение по отражению на кредите счета 48 "Реализация прочих активов" всей суммы поступающей выручки от реализации иностранных валют. Разработанные предложения позволяют:

- соблюсти нормы Гражданского кодекса Республики Беларусь и общепринятых зарубежных подходов относительно права собственности хозяйствующего субъекта;

- определить верную сумму средств, полученную от реализации иностранных валют;

- выявить точный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия /4, 6, 7/.

5. Исследование формирования и методики расчетов налогов, исчисляемых из выручки и прибыли, позволило определить основные направления по их совершенствованию:

- разработан алгоритм определения влияния формирования налогов из выручки и прибыли на финансовый результат, позволяющий определить сумму всех однородных платежей в один математический шаг, а главное – максимально точно выявить влияние формирования платежей в бюджет на финансовый результат деятельности предприятия;

- разработана взамен существующей принципиально новая система ставок по налогу на недвижимость – "гибкая система ставок", предполагающая применение различных ставок по данному налогу, основывающаяся на принципе достаточности прибыли для погашения обязательств перед бюджетом по указанному налогу исходя из величины соотношения облагаемой стоимости недвижимости и прибыли за соответствующий период. Значимость разработанной системы ставок состоит в исключении одного из факторов уменьшения источников средств предприятия /9/.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Богатырева В.В. Измерение финансовых результатов деятельности предприятия // Вестник БГЭУ. – 2000. – № 1. – С. 57-59.
2. Богатырева В.В. Структура финансовых результатов в условиях рыночной экономики // Вестник БГЭУ. – 2000. – № 2. – С. 55-58.
3. Богатырева В.В. Определение финансовых результатов от реализации прочих активов // Вестник БГЭУ. – 2000. – № 4. – С. 56-61.
4. Богатырева В.В. Учет иностранных валют, как части прочих активов, влияющих на финансовый результат от реализации продукции (товаров) // Бухгалтерский учет и анализ. – 2000. – № 8 – С. 22-27.
5. Богатырева В.В. Оценка основных средств бывших в эксплуатации как фактор, влияющий на величину конечного финансового результата деятельности предприятий // Бухгалтерский учет и анализ. – 2000. – № 9 – С. 34-36.
6. Богатырева В.В. Пересчет валюты и обязательная продажа // Национальная экономическая газета. – 2000. – № 15. – С. 13-14.
7. Богатырева В.В. Об учете продажи валюты // Национальная экономическая газета. – 2000. – № 19. – С. 12-13.
8. Богатырева В.В. Лучше по отгрузке // Национальная экономическая газета. – 2000. – № 55. – С. 7.
9. Богатырева В.В. Методику можно упростить // Национальная экономическая газета. – 2001. – № 9. – С. 5.
10. Богатырева В.В. О влиянии методики оценки основных средств бывших в эксплуатации на финансовый результат деятельности предприятия // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тез. докл. IV Международной конф., Минск, апрель 2000 г. / БГЭУ. – Минск, 2000. – С. 69-70.

Рэзюмэ

Багатырова Валянціна Васільеўна

**Развіцце ўліку фарміравання фінансавых вынікаў
на прамысловых прадпрыемствах Рэспублікі Беларусь**

Ключавыя словы: прыбытак, страта, даходы, расходы, выручка, выдаткі, балансавы прыбытак, нерэалізацыйныя даходы, нерэалізацыйныя расходы, чысты прыбытак, ацэнка, іншыя актывы, замежная валюта.

Аб'ектам даследавання з'яўляецца сістэма бухгалтэрскага ўліку фарміравання фінансавых вынікаў на прамысловых прадпрыемствах рэспублікі.

Прадметам даследавання з'яўляецца метадыка і арганізацыя бухгалтарскага ўліку фарміравання фінансавага выніка гаспадарчай дзейнасці прадпрыемства.

Мэтай дысертацыйнага даследавання з'яўляецца распрацоўка навуковых і практычных рэкамендацый па развіццю бухгалтарскага ўліку фарміравання фінансавых вынікаў у пераходны перыяд да рыначнай сацыяльна-арыентаванай эканомікі, а таксама абгрунтаванне яго састаўных частак і больш дасканалай класіфікацыі.

Метады даследавання: агульнанавуковыя метады даследавання, сінтэз, параўнанне, аналіз, вывады па аналогіі, сістэмны падход.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў заключаецца ва ўдакладненні эканамічнага зместу і абгрунтаванні нетэаснасці паняццяў "даходы" і "выручка", "расходы" і "выдаткі", "балансавы прыбытак" і "валавы прыбытак"; у распрацоўцы новай метадыкі ўліку выручкі ад рэалізацыі прадукцыі (работ, паслуг); у абгрунтаванні метадыкі падліку вартасці асноўных фондаў, якія былі ў эксплуатацыі без уліку сум налічанага зносу; у распрацоўцы больш дасканалай метадыкі бухгалтарскага ўліку аперацый ад рэалізацыі замежных валют, рэкамендацыі новай метадыкі фарміравання падатку на нерухомасць, якая ўяўляе сабой гнуткую сістэму ставак па вышэйзгаданым падатку. Атрыманыя рэзультаты даследавання дазваляюць абгрунтаваць больш дасканалую сістэму бухгалтарскага ўліку фарміравання фінансавага рэзультата.

Ступень выкарыстання. Вынікі даследавання могуць быць выкарыстаны ў улікова-аналітычнай працы прадпрыемстваў усіх форм уласнасці, пры распрацоўцы нацыянальных стандартаў па бухгалтарскім ўліку.

Галіна прымянення. Прамысловыя прадпрыемствы Рэспублікі Беларусь, Міністэрства эканомікі Рэспублікі Беларусь.

Резюме

Богатырева Валентина Васильевна

Развитие учета формирования финансовых результатов на промышленных предприятиях Республики Беларусь

Ключевые слова: прибыль, убыток, доходы, расходы, выручка, издержки, балансовая прибыль, внереализационные доходы, внереализационные расходы, чистая прибыль, оценка, прочие активы, иностранная валюта.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета формирования финансовых результатов на промышленных предприятиях республики.

Предметом исследования является методика и организация бухгалтерского учета формирования финансового результата хозяйственной деятельности предприятия.

Целью диссертационного исследования является разработка научных и практических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета формирования финансового результата в переходный период к рыночной социально-ориентированной экономике, а также обоснование его слагаемых и совершенствование его классификации.

Методы исследования: общенаучные методы исследования, синтез, сравнение, анализ, умозаключение по аналогии, системный подход.

Научная новизна полученных результатов заключается в уточнении экономического содержания и обосновании нетождественности понятий "доходы" и "выручка", "расходы" и "издержки", "балансовая прибыль" и "валовая прибыль"; в разработке новой методики учета выручки от реализации продукции (работ, услуг); в обосновании методики исчисления стоимости основных фондов бывших в эксплуатации без учета сумм начисленного износа; в разработке более совершенной методики бухгалтерского учета операций по реализации иностранных валют, в рекомендации новой методики формирования налога на недвижимость, представляющей собой гибкую систему ставок по указанному налогу. Полученные результаты исследования позволяют обосновать более совершенную систему бухгалтерского учета формирования финансового результата.

Степень использования. Результаты исследования могут быть использованы в учетно-аналитической работе предприятий всех форм собственности, при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету.

Область применения. Промышленные предприятия Республики Беларусь, Министерство экономики Республики Беларусь.

SUMMARY

of Bogatyreva Valentina Vasilyevna

Development of the accounting of the financial results formation at the industrial enterprises of the Republic of Belarus

Key words: profit, loss, income, expenses, revenue, costs, balance sheet profit, extra realization income, extra realization expenses, net profit, assessment, other assets, foreign currency.

The subject of research is the system of business accounting of the financial results formation at the industrial enterprises of the Republic of Belarus.

The subject of investigation is the methods and the organization of business accounting of the financial results formation of the economical activity of the enterprise.

The object of this thesis is to develop the scientific and practical recommendations on the development of the business accounting of the financial results formation in the period of transition to the market social oriented economy, to justify its components and to improve its classification.

Research methods: general research methods, synthesis, comparison, analysis of business accounting, conclusion by analogy, system approach.

Scientific novelty of the obtained results is in the adjustment of economic content, and in the justification of the non-identity of concepts "income" and "revenue", "expenses" and "costs", "balance sheet profit" and "gross profit"; in the development of new methods of accounting of revenue from the sales of products (work, services); in the justification of the methods of cost accounting of basic funds being exploited without consideration of the amount for ageing; in the development of the more complete methods of business accounting operations for foreign currency sales; in the recommendation of new methods for the real estate tax formation which are flexible rates for the mentioned tax permitting to justify more perfect system of the business accounting of the finance result formation.

Reliance. The results of the investigation can be used in the analytical work and accounting of the enterprises of all patterns of ownership, in the development of national standards for business accounting.

Range of application. Industrial enterprises of the Republic of Belarus, Ministry of Economics of the Republic of Belarus.



Богатырева Валентина Васильевна

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Подписано в печать 12.04.01	Формат 60x84 ¹ / ₁₆	Печать офсетная
Усл. печ. л. 1,16	Уч.-изд. л. 1,02	Тираж 100
		Заказ 57

Отпечатано на ризографе ПГУ
211440, г. Новополоцк, ул. Блохина, 29