

на методику формування фінансового результату, що визначається за загальним та спеціальним фондом окремо.

Таким чином, фінансовий результат діяльності установ сектору загального державного управління, як первинних ланок бюджетної системи є не стільки показником фінансового результату діяльності, скільки індикатором ефективності використання бюджетних коштів. Отже, визначення результатів діяльності державних установ та неринкових некомерційних організацій, що не мають на меті одержання прибутку має бути пріоритетним напрямком наукових досліджень, спрямованих на вдосконалення і підвищення ефективності господарської діяльності такого виду.

Література

1. Господарський кодекс України. Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV.
2. Ловінська Л. Г., Свірко С. В., Єфименко Т. І., Каницуров О. О. Фінансовий облік у державному секторі : міжнародний підхід. Ч. 1. — К.: Аграрна наука, 2009. — 480 с.
3. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. — № 34.
4. Хорунжак Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Надія Хорунжак // Галицький економічний вісник. — 2009. — № 2. — С. 152+156X. — (інформаційно+аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).

Коротяев С. Л., канд. экон. наук, доц.
кафедры бухгалтерского учета, анализа и
аудита в отраслях народного хозяйства,
Белорусский государственный
экономический университет (г. Минск),
директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт»

ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДОСТОВЕРНОСТЬ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ БЕЛАРУСИ

Эффективность решений по инвестированию средств в значительной степени зависит от достоверности финансовой отчетности инвестируемых компаний. Аудиторские проверки, проводимые перед принятием таких решений, не всегда могут выявить

признаки недостоверности отчетности. Нередко это обусловлено национальными особенностями организации учета, позволяющими не только приукрашивать результативность работы хозяйствующих субъектов, но и напрямую влиять на конечные результаты их деятельности.

Вот только несколько примеров, свидетельствующих о нормативном вмешательстве через систему учета в формирование конечных финансовых результатов организаций.

В 2009 году субъектам хозяйствования Беларуси разрешили не проводить ежегодную обязательную переоценку основных средств [1]. Цель такого решения очевидна — уменьшение налога на недвижимость, сумм амортизации, относимых на себестоимость и, соответственно, улучшение финансовых результатов коммерческих организаций. Казалось бы, данное решение создаст определенные основы для улучшения результативности работы организаций, однако оно отходит от основополагающих принципов учета, в том числе принципов, предусмотренных международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), — активы должны отражаться в учете и балансе исходя из их справедливой (рыночной) стоимости.

Что касается переоценки по состоянию на 1 января 2010 года, то в соответствии с законодательством она должна была проводиться уже всеми организациями. Однако тем из них, которые не проводили переоценку на 01.01.2009 г., разрешили произвести ее только за последний год [2]. В итоге произошла полная разбалансировка в оценке стоимости внеоборотных активов и, соответственно, в оценке стоимости самих предприятий.

Также в 2009 году субъектам хозяйствования разрешили не начислять амортизацию по внеоборотным активам, используемым в предпринимательской деятельности [3].

Отказ от начисления амортизации означает отказ от возмещения в цене ранее произведенных расходов, перенос механизма их возмещения на 2010 и последующие годы и, соответственно, некоторое улучшение результативности работы хозяйствующих субъектов в 2009 году.

Однако продление нормативного срока службы амортизируемых объектов предполагает, что субъекты хозяйствования должны будут начислять и списывать амортизацию в году, когда объекты уже должны быть самортизированы. Следовательно, при списании объекта, по которому срок службы продлевался, необходимо будет в момент списания относить на финансовые результаты и «отложенную» сумму амортизации, что, конечно же,

ухудшит финансовый результат отчетного периода. Налицо нарушение принципа «допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности», означающего, что факты хозяйственной деятельности должны отражаться в учете и отчетности в том отчетном периоде, когда они совершены. Кроме того, применение «отложенной» амортизации нарушает и такой международный бухгалтерский принцип, как «осмотрительность», не допускающий завышения величины активов и доходов, а также занижения обязательств и расходов.

В целом можно констатировать, что предоставленная субъектам хозяйствования возможность не начислять в 2009 году амортизационные отчисления реального эффекта не дала. Единственный плюс такого решения — «бумажное» улучшение результатов хозяйственной деятельности.

Вместе с тем имеются и прямо противоположные примеры. Так, промышленным предприятиям республики предоставлена возможность использовать особый механизм переоценки материалов, осуществляемой на всех этапах их движения, — при отпуске в производство, в составе незавершенного производства, в готовой и отгруженной продукции [4]. При этом суммы переоценки относятся на увеличение добавочного фонда. Это позволяет увеличивать затратную часть предприятий и уменьшать их прибыльность. Понятно, что такие действия способствуют укреплению финансового состояния организаций промышленности, однако достигается это за счет уменьшения платежей в бюджет по налогу на прибыль.

Серьезные искажения в финансовой отчетности многих предприятий обусловлены и особым порядком учета и списания сумм курсовых разниц, образующихся по операциям с иностранной валютой, который действовал до 01.01.2010 г. Так, в отличие от мировой практики, в Беларуси курсовые разницы, образующиеся по операциям с валютой должны были предварительно аккумулироваться на счетах учета доходов и расходов будущих периодов и лишь затем в пределах установленных лимитов списываться на финансовые результаты организаций.

С учетом того, что для экономики республики характерно превалирование импорта над экспортом², используемая схема учета курсовых разниц привела к тому, что на счете учета расходов будущих периодов по состоянию на 01.01.2010 г. были нако-

² В 2007 году отрицательное сальдо внешней торговли товарами составило 4,33 млрд. долларов США [5], в 2008 — 6,2 млрд [6], в 2009 — 7,281 млрд [7].

плены значительные суммы неписанных разниц, которые в своей основе являются отложенными затратами.

С 1 января 2010 года ранее действовавший порядок списания курсовых разниц отменен [8]. Теперь такие разницы, как это и предусмотрено МСФО, должны относиться на финансовые результаты в момент их образования. Однако в отношении ранее накопленных сумм предусмотрен особый порядок списания — по решению предприятия они в течение 5 лет могут списываться не только на финансовые результаты, но и за счет фонда переоценки статей баланса.

Очевидно, что в силу достаточно сложного финансового положения предприятий никакой прибыли для покрытия уже накопленных разниц по кредиторской задолженности, а также курсовых разниц, образующихся после 01.01.2010 г., не хватит. В такой ситуации в качестве источника по остаткам курсовых разниц будут определяться не финансовые результаты, а добавочный фонд, что приведет к серьезному уменьшению собственных источников организаций. При этом результативность работы субъектов хозяйствования по текущей хозяйственной деятельности не ухудшится, чего не скажешь об их общем финансовом состоянии.

Как видим, для системы бухгалтерского учета Беларуси характерно наличие большого количества законодательно установленных особенностей организации учета активов и пассивов, принципиальным образом отличающихся от международных подходов.

Знание этих особенностей, а также их учет при оценке реального финансового состояния организаций позволит дать инвесторам более точную информацию для принятия стратегических решений, связанных с инвестированием средств.

Литература

1. Указ Президента Республики Беларусь № 116 от 27.02.2009 г. «О некоторых вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и не установленного оборудования».

2. Указ Президента Республики Беларусь № 100 от 01.03.2010 г. «О некоторых вопросах переоценки на 1 января 2010 г. основных средств, не завершенных строительством объектов и не установленного оборудования».

3. Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 327 от 18.03.2009 г. «О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2009 году».

4. Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 1731 от 31.12.2003 г. «О порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности».

5. <http://www.21.by/news/?id=249924>.
6. http://www.belta.by/ru/main_news_other?id=326107.
7. <http://belapan.com/archive/2010/02/02/360562/>.
8. Декрет Президента Республики Беларусь № 1 от 28.01.2010 г. «О внесении изменений и дополнений в Декрет Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 15».

Костюченко В. М., д-р екон. наук, доц.
кафедри міжнародної економіки,
Київський національний
торговельно-економічний університет

ПРОБЛЕМИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

В умовах поглиблення міжнародних інтеграційних процесів компанії здійснюють інвестування в підприємства, які функціонують за іншими юрисдикціями. Метою здійснення таких інвестицій є розширення діяльності шляхом придбання для набуття нових ринкових можливостей, підвищення конкурентних переваг та диверсифікація діяльності. В результаті придбання утворюється група підприємств, до складу якої входять материнське та дочірні національні та іноземні підприємства. У більшості випадків фінансові звіти іноземного дочірнього підприємства підготовлені у валюті іноземної країни. Для того, щоб фінансові звіти, які відображають іноземні операції, були включені до консолідованих фінансових звітів материнського підприємства, необхідно перевести такі звіти у валюту, яка використовується материнським підприємством для консолідації. В той же час значимість іноземних валют для окремих підприємств може зменшитися з повним введенням або використанням єдиної валюти, наприклад, євро. Іноземна валюта для складання консолідованих фінансових звітів буде залишатися такою, що потребує уваги для звітних одиниць, які здійснюють інвестиції за межі зони використання євро.

Розгляду даної тематики присвячені роботи зарубіжних та вітчизняних учених. Серед них П. Пактер, К. Альфредсон, К. Лео, Р. Пікер, Н. Селезньова, І. Скоблева, С. Пучкова, С. Голов, Г. Уманців, І. Чалий та ін. Роботи вказаних вчених присвячені розгляду процесу консолідації фінансових звітів за окремими загальноприйнятими обліковими принципами (правилами). Проте, незважаючи на наукові розробки, актуальними залишаються про-