

вило, через аудитора может контролировать бухгалтерскую отчетность лицензиата по выпуску продукции и ее ценам, однако определить доход лицензиата с достаточной степенью точности невозможно и риск ложиться на лицензиара.

Определение цены лицензии сложная проблема, при решении которой должны быть учтены многие факторы. Важно проанализировать, как будут влиять на окончательную величину стоимости лицензии колебания цен на лицензионную продукцию, себестоимость и объем ее производства при паушальных платежах и платежах на базе роялти.

Важно подчеркнуть, что научно обоснованное приобретение лицензий на инновационные продукты предполагает правильное использование патентной, технической, экономической, коммерческой и другой информации, проведения маркетинговых и других исследований. Внешнеэкономическая деятельность в области закупки лицензий, несмотря на выше изложенные преимущества, без научно-обоснованного определения технико-экономической целесообразности их приобретения, может привести к неоправданному расходу валютных средств, внедрению бесперспективных в техническом и коммерческом плане лицензий.

ЛИТЕРАТУРА

1. Сачко Н.С. Теоретические основы организации производства. -Мн.: Дизайн ПРО. 1997,-320 с.: ил. 2. Об утверждении приоритетных направлений научно-технической деятельности в Республике Беларусь на 2006-2010 годы: Указ Президента Республики Беларусь от 6 июля 2005 г. № 315// Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь.-2005.-№1-7. 1/6607 3. Суша Г., Луцевич А. Экономический механизм патентно-лицензионной деятельности // Интеллектуальная собственность

УДК 658.14

Комина Н.В.

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СТАНДАРТОВ ОТЧЕТНОСТИ НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА И МСФО

*Белорусский национальный технический университет
Минск, Беларусь*

Финансовая отчетность в Республике Беларусь регулируется государственными нормативными актами, которая по своему экономическому содержанию постепенно приближается к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Основное различие белорусской системы учета и отчетности с обобщенной международной системой заключается в том, что юридические принципы имеют приоритет по отношению к экономическим правилам. Отсюда различия в целях стандартов. В системе МСФО провозглашены следующие основные принципы составления отчетности:

- максимальное соблюдение интересов инвесторов;
- объективное отражение информации о финансовом состоянии предприятия;
- обеспечение контроля активов с позиций возможного извлечения выгод;
- осмотрительность (консерватизм) при признании доходов и расходов.

В Республике Беларусь они трансформируются в следующие правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности:

- максимально полное соблюдение интересов контролирующих органов;
- соответствие информации о финансовом состоянии действующим нормативным актам;
- обеспечение контроля активов на основе обязательного права;
- признание доходов и расходов на основе осмотрительности, но только при наличии оправдательных документов.

Кроме принципиальных отличий, присутствуют заметные *несходства* в таких элементах, как: план счетов и кодирование хозяйственных операций; способы оценки активов; использование вероятностных характеристик; возможность капитализации некоторых расходов; порядок составления отчетности; способы определения бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли; методы анализа результатов хозяйственной деятельности.

Состав отчетности по белорусскому законодательству регулируется нормативными актами Министерства финансов РБ и включает в себя:

1. бухгалтерский баланс (форма №1);
2. отчет о прибылях и убытках (форма №2);
3. отчет об изменении капитала (форма №3);
4. отчет о движении денежных средств (форма №4);
5. приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5);
6. отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6);
7. пояснительная записка;
8. аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если она подлежит обязательному аудиту.

В представлении информации можно выделить два несоответствия. *Первый* касается содержания статей, использованных в годовой отчетности. Например, в отчетности компаний могут встречаться такие статьи, как операционная прибыль, операционный доход или результат от операционной деятельности. Звучат они казалось бы, одинаково, но по своему экономическому содержанию существенно различаются.

Второй момент относится к различным способам представления и расположения информации. В белорусской практике применяются унифицированные формы финансовой отчетности, а международные стандарты позволяют составлять отчетность в произвольной форме, регламентируя лишь минимальный набор информации действительно полезный для пользователя.

Отличительной особенностью балансов западных компаний является то, что в практике учета применяются два их вида: горизонтальный и вертикальный (таблица 1). Если валюта баланса соответствует чистым активам, то форма представления баланса вертикальная, если валюта баланса – суммарные активы, баланс имеет горизонтальную форму. Для развивающихся стран, с точки зрения пользователей, представляется более целесообразным приводить баланс вертикального вида, с тем, чтобы пользователи сразу могли видеть сумму чистых активов предприятия.

В условиях рыночной экономики для организации чрезвычайно важна проблема ликвидности, поэтому наличие оборотных средств имеет первостепенное значение. В результате балансовый отчет международных компаний составляется таким образом, чтобы пользователь мог с первого взгляда сопоставить величину оборотных средств и наиболее срочных обязательств, т.е. активы показывают с сортировкой по убыванию ликвидности, а обязательства – по убыванию уровня срочности, а собственный капитал – в порядке его постоянства (т.е. первыми отражаются наименее подверженные изменениям части собственного капитала).

Таблица 1 – Структура балансов, подготовленных по белорусским и международным стандартам

| Статьи баланса, сформированного в соответствии с МСФО | | Статьи белорусского бухгалтерского баланса (форма №1) |
|---|------------------------------------|---|
| Вертикальная форма | Горизонтальная форма | |
| 1 | 2 | 3 |
| Чистые активы | Активы | Активы |
| <i>Текущие активы</i> | <i>Текущие активы</i> | <i>Внеоборотные активы</i> |
| Денежные средства и их эквиваленты | Денежные средства и их эквиваленты | Основные средства |
| Краткосрочные инвестиции | Краткосрочные инвестиции | Нематериальные активы |
| Дебиторская задолженность | Дебиторская задолженность | Вложения во внеоборотные активы |

| 1 | 2 | 3 |
|--|--|---|
| Товарно-материальные запасы | Товарно-материальные запасы | Доходные вложения в материальные ценности |
| Предоплаченные текущие расходы | Предоплаченные текущие расходы | Долгосрочные финансовые вложения |
| Прочие текущие активы | Прочие текущие активы | Прочие внеоборотные активы |
| <u>Долгосрочные активы</u> | <u>Долгосрочные активы</u> | <u>Оборотные активы</u> |
| Основные средства | Основные средства | Запасы |
| Нематериальные активы | Нематериальные активы | НДС по приобретенным ценностям |
| Предоплаченные расходы нескольких периодов | Предоплаченные расходы нескольких периодов | Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 мес после отчетной даты) |
| Инвестиции и фонды | Инвестиции и фонды | Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 мес после отчетной даты) |
| Прочие долгосрочные активы | Прочие долгосрочные активы | Краткосрочные финансовые вложения |
| | Итого активы | Денежные средства |
| | Капитал и обязательства | Прочие оборотные активы |
| <u>Краткосрочные обязательства</u> | <u>Краткосрочные обязательства</u> | Пассивы |
| Кредиторская задолжен. | Кредиторская задолжен. | <u>Капитал и резервы</u> |
| Краткосрочные займы | Краткосрочные займы | Уставный капитал |
| Текущая часть займов, включающих выплату процентов | Текущая часть займов, включающих выплату процентов | Собственные акции, выкупленные у акционеров |
| | | Резервный фонд |
| Итого чистые оборотные активы | | Добавочный фонд |
| <u>Долгосрочные обязательства</u> | <u>Долгосрочные обязательства</u> | Нераспределенная прибыль |
| Займы, включающие выплату процентов | Займы, включающие выплату процентов | <u>Долгосрочные обязат.</u> |
| Отложенные налоги | Отложенные налоги | Займы и кредиты |
| Пенсионные обязательства | Пенсионные обязательства | Прочие долгосрочные обязат. |
| Итого чистые активы | Капитал и резервы | <u>Краткосрочные обязат.</u> |
| <u>Финансирование чистых активов</u> | Выпущенный капитал | Займы и кредиты |
| Выпущенный капитал | Фонды | Кредиторская задолженность |
| Фонды | Накопленная прибыль/убыток | Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов |
| Накопленная прибыль/убыток | Доля меньшинства | Доходы будущих периодов |
| Доля меньшинства | | Резервы предстоящих расходов |
| Итого финансирование чистых активов | Итого капитал и обязательства | Прочие краткосрочные обязательства |

Баланс белорусских предприятий состоит из двух частей: актива и пассива. В активе отражаются состав средств, а в пассиве – источники их формирования. В международной практике принят баланс, в одной части которого отражены средства, а в другой – обязательства, а собственный капитал выделяется отдельно из состава обязательств. Таким образом, балансовое уравнение в интерпретации МСФО выглядит следующим образом:

Средства предприятия = Обязательства + Собственный капитал.

В Республике Беларусь это равенство представлено иначе:

Актив = Пассив.

В международной практике под активами понимаются ресурсы, контролируемые предприятием, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятия. Такая трактовка отличается от принятой в национальной системе учета, когда активами являются имущество, в том числе имущественные права, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, учитываемые организацией в результате хозяйственных операций. При этом факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу.

Обязательства по определению МСФО – это существующие в настоящий момент обязательства компании, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих изъятий ресурсов компании и уменьшения экономических выгод. Понимание обязательств также не соответствует определению, принятому в Республике Беларусь, где обязательства считаются источниками средств предприятия, сгруппированными в правой стороне баланса.

Собственный же капитал в соответствии с западной теорией бухгалтерского учета – это оставшаяся доля собственных активов предприятия после вычета обязательств. В отечественной практике бухгалтерского учета капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации.

Группировка статей отчета о прибылях и убытках, составляемого по МСФО, может осуществляться либо методом характера затрат (классификация по элементам затрат) либо функции затрат. Соответственно возникает два формата представления отчетности: первый формат основан на раскрытии затрат на производство по так называемым элементам затрат, второй – на себестоимости продукции. Организации, представляющие отчетность по формату себестоимости, обязаны раскрыть в примечаниях дополнительную информацию о характере расходов по элементам (например, амортизация, материальные затраты, расходы на оплату труда и т.п.)

Что касается содержания белорусского отчета о прибылях и убытках, то за последние годы оно претерпело существенные изменения и преобразовано в соответствии с форматом одноименного отчета, рекомендованного МСФО, однако в отечественной форме №2 доходы и расходы по обычным видам деятельности отражаются, пользуясь терминологией МСФО, только методом функции затрат. Поэтому, если при формировании отчета по МСФО компания использовала метод характера затрат, сопоставление его с белорусским аналогом возможно лишь в агрегированном виде.

Для ведения хозяйственной деятельности, исполнения обязательств и обеспечения доходности компании нужны денежные средства. Способность генерировать денежные потоки – важнейший показатель финансового состояния. Отчет о движении денежных средств обеспечивает предоставление информации, позволяющей оценить эти показатели, а также понять изменения в чистых активах компании, ее финансовую структуру (в том числе ликвидность и платежеспособность), способность регулировать время и плотность денежных потоков в условиях постоянно меняющихся внешних и внутренних факторов.

Существуют значительные расхождения в методах подготовки информации – белорусские правила предусматривают только прямой метод (нарастающим итогом с начала года), а МСФО прямой и косвенный.

Прямой метод составления отчета основан на отражении непосредственных положительных и отрицательных валовых потоков денежных средств (от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности), а *косвенный метод* – на отражении потоков денежных средств по операционной деятельности путем корректировок прибыли или убытка с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или платежей по основной деятельности и статей доходов и расходов, связанных с поступлением или выбытием денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Косвенный метод более распространен в мировой практике. Он включает в себя элементы анализа, так как базируется на сопоставлении изменений различных статей бухгалтерского баланса за отчетный период, характеризующих имущественное и финансовое положение организации, а также включает анализ движения основных средств, их амортизацию и другие показатели, которые невозможно получить исключительно из данных бухгалтерского баланса.

Отмеченные выше сложности, возникающие при сравнении различных по формату отчетностей, приводят к тому, что прямолинейное применение существующих в настоящее время

методик (как белорусских, так и зарубежных) финансового анализа становится невозможным, несмотря на то, что они основаны на одном из тех же приемах. Это обстоятельство приводит к необходимости корректировки методических подходов при проведении данного анализа и существенную роль в этом процессе приобретает профессиональное суждение специалиста-аналитика.

Следует отметить, что МСФО представляют собой весьма объемный свод стандартов и пояснений к ним. Некоторые вопросы (по оценке европейских экспертов) применения МСФО сложны для понимания и реализации даже в крупных компаниях. Поэтому в стандарты периодически вносятся изменения. Кроме того, отдельные нормы некоторых стандартов касаются исключительно крупных компаний. Поэтому IASB разрабатывает специальные упрощенные стандарты для малого бизнеса и для некоммерческих организаций, в т.ч. финансируемых из государственного бюджета.

В Республике Беларуси постоянно разрабатываются и вводятся в действие новые стандарты бухгалтерского учета. Как правило, они во многом копируют международные правила. Однако тот факт, что какая-то норма утверждена законом, к сожалению, совершенно не означает, что она используется на практике. Поэтому такие расхождения также нельзя оставить без внимания.

Основные различия между МСФО и национальной системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с национальной системой учета, использовалась органами государственного управления и статистики. Так как эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях (таблица 2).

Таблица 2 – Причины, объясняющие различия между белорусской отчетностью и отчетностью, составленной в соответствии с МСФО

| | МСФО | БСБУ |
|--|--|---|
| <i>Пользователи</i> | Инвесторы, акционеры, работники предприятия | В первую очередь налоговые службы и другие контролирующие органы |
| <i>Исторические факторы</i> | Свободная рыночная экономика | Централизованное государственное регулирование, плановая экономика |
| <i>Мотивация</i> | Создание достоверной и объективной картины деятельности компании | Осуществление контроля и обеспечение максимальных налоговых сборов |
| <i>Роль профессионалов-бухгалтеров</i> | Значительная роль ассоциаций профессиональных бухгалтеров | Государственное регулирование, при котором профессиональные ассоциации не играют существенной роли, хотя и начинают приобщаться к этой работе |
| <i>Роль на предприятии</i> | Большое влияние на процесс принятия решения | Вспомогательная роль – главным образом функция контроля |

В основе отличий систем учета лежит разное понимание ряда основополагающих элементов постановки и ведения бухгалтерского учета. Это касается адресности отчетности, объяснения достоверности, трактовки активов, применения метода начислений, требований осмоторительности, приоритета содержания над формой и рациональности, а также возможности профессиональных суждений (оценок) при подготовке отчетности

ЛИТЕРАТУРА

1. Бугаев, А.В. Секреты финансовой отчетности в формате МСФО. - М., 2008 г. 2. Панков Д.А. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО. - Минск, 2008. - 120 с. 3. Финансовый учет: глобальный подход. С. Грей, Б. Нидлз.