

Однако вряд ли можно согласиться с тем, что для этих целей могут использоваться суммы курсовых разниц по вкладам в уставный фонд.

С учетом изложенного считаем необходимым констатировать следующее:

1. Существующий порядок использования для учета сумм курсовых разниц по операциям с иностранной валютой счетов учета доходов и расходов будущих периодов следует признать методологически неверным, искажающим реальные результаты хозяйственной деятельности коммерческих организаций.

2. Курсовые разницы, образующиеся при переоценке валютной кредиторской и дебиторской задолженностей за полученные оборотные активы или отгруженные товарно-материальные ценности, а также валютных средств на счетах или в кассе организации, должны относиться на финансовые результаты субъекта хозяйствования в том периоде, в котором они возникают.

3. Курсовая разница, возникающая в связи с изменением курса белорусского рубля по отношению к иностранной валюте, в части задолженности участников (учредителей) по вкладу в уставный фонд организации должна относиться на ее добавочный капитал.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц: Декрет Президента Респ. Беларусь, 30 июня 2000 г., № 15/ Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2000.— № 64, 1/1401.

2. Положение по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте: Утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 17 июля 2000 г., № 78/ Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2000.— № 76, 8/3771.

3. Международные стандарты финансовой отчетности.— М.: Аскери-Асса, 1999.— 1135 с.

4. 20 положений по бухгалтерскому учету.— М.: Омега-Л, 2003.— 272 с.

5. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89/ Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2003.— № 104, 8/9975.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ О РАСХОДАХ ОРГАНИЗАЦИИ

Д.В. Папковская, БГЭУ

Стабильность экономического положения субъекта хозяйствования зависит от его способности к адаптации к изменениям в среде функционирования. Оперативная информация о расходах на реализацию в торговой организации является самым доказательным инструментом реагирования на потенциальные отрицательные изменения в результатах деятельности. Такая информация формируется в виде внутренней отчетности, которая предназначена только для внутреннего пользования — для руководства организации, административно-управленческого персонала.

Всю деятельность субъекта хозяйствования для целей управления расходами необходимо разделить на отдельные сегменты. Сегмент (в переводе с лат. *segmentum*) — отрезок. Он представляет собой продольную часть некоего целого.

В международных стандартах финансовой отчетности, в частности в IAS № 14 «Сегментная отчетность», дается определение хозяйственному сегменту, в соответствии с которым он представляет собой отличимый составной элемент компании, занятый в производстве отдельного товара (предоставлении услуги) или группы связанных продуктов или услуг, подвергающийся рискам и получающий выгоды, иные, чем другие сегменты компании. При определении того, являются ли товары и услуги связанными, должны рассматриваться следующие факторы:

- характер товаров и услуг;
- характер производственных процессов;
- тип или класс клиента для товаров или услуг;
- методы, использованные для распространения товаров или предоставления услуг;
- характер регулирующей среды [1, с. 163].

Однако в рамках конвергенции с американскими принципами ГААП Совет по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) утвердил новый стандарт финансовой отчетности IFRS № 8 «Операционные сегменты», который заменяет стандарт «Сегментная отчетность» и станет обязательным для компаний с 1 января 2009 года. Стандарт № 8 базируется на американском стандарте № 131 «Раскрытие о сегментах предприятия и

связанная информация». Таким образом, можно наблюдать появление нового подхода к сегментной отчетности — управленческого. Это проявляется в том, что в МСФО № 14 дается определение хозяйственному и географическому сегментам, а в новом стандарте № 8 определено понятие операционного сегмента. Операционный сегмент представляет собой обособленный элемент организации:

- который осуществляет коммерческую деятельность и при этом может получать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы от операций с другими элементами этой же организации);
- чьи операционные результаты регулярно проверяются ответственными лицами для принятия решений о выделении ресурсов для сегмента и оценки его функционирования;
- по которому представляется отдельная финансовая информация.

Таким образом, международные подходы определяют три условия формирования операционного сегмента.

Очевидно, что новый стандарт усовершенствован, и информация об операционных сегментах формируется в качестве внутренней коммерческой информации без учета строгих критериев, на которых базируется финансовая отчетность. Однако не все операции, проводимые компанией, согласно IAS № 8, обязательно будут операционным сегментом. Например, администрация хозяйствующего субъекта либо иные функциональные подразделения могут получать (или не получать) доходы. Такие доходы будут лишь второстепенными по отношению к доходам от основной деятельности организации. Следовательно, помимо операционных сегментов организации объективным является наличие функциональных сегментов (управленческие и административные подразделения). Поэтому одним из ограничений, возникающим при подготовке сегментной отчетности, является распределение административных и коммерческих (производственных) расходов между сегментами.

В Российской Федерации приказом Министерства финансов РФ от 27.01.2000 № 11 было утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (с изменениями и дополнениями от 18.09.2006 г.). Данным положением установлены правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (за исключением кредитных организаций). Информация по сегменту – информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей.

Можно констатировать, что данное определение не дает четкого представления о сегменте, а также дает возможность полагать, что данное положение применяется только при составлении сводной бухгалтерской отчетности организациями в случае наличия у них дочерних и зависимых обществ, а также объединениями юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах. Положение «Информация о сегментах» должно использоваться не только в вышеуказанных случаях, но и всеми коммерческими организациями, пользователям бухгалтерской отчетности которых нужна информация, позволяющая лучше оценивать деятельность организации, перспективы ее развития, подверженность рискам и получению прибыли.

Применительно к хозяйственной деятельности торговой организации сегменты могут быть функциональными и операционными. Сегменты хозяйствования могут быть представлены либо отдельными участками функционирования, такими как реализация товаров; оказание услуг; иные мероприятия, носящие краткосрочный характер, либо структурными подразделениями организации (рис. 1, 2) (на примере ЗАО «Универсам «Центральный», г. Минск).



Рис. 1. Сегменты хозяйствования в разрезе структурных подразделений (на примере ЗАО «Универсам «Центральный»)

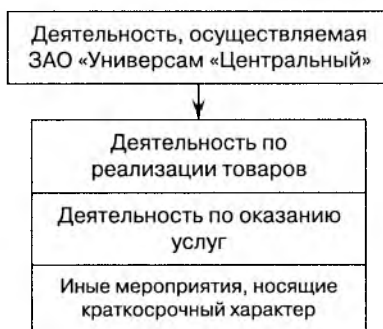


Рис. 2. Сегменты хозяйствования в разрезе отдельных направлений деятельности (на примере ЗАО «Универсам «Центральный»)

Следовательно, сегменты хозяйствования могут быть сформированы по следующим классификационным признакам: в разрезе структурных подразделений и направлений деятельности организации. Согласно выбранному признаку определение сегмента хозяйствования будет различным. В первом случае (в соответствии со стандартом IAS № 8 «Операционные сегменты») хозяйственный сегмент будет представлять собой структурный элемент организации, который получает доходы и несет расходы от коммерческой деятельности, чьи операционные результаты регулярно проверяются ответственными лицами, по которому представляется отдельная внутренняя информация. Во втором случае сегмент хозяйствования в торговой организации будет представлять собой отдельное направление ее хозяйственной деятельности.

Изучение литературных источников и нормативно-правовых положений Республики Беларусь свидетельствует об отсутствии регламентации понятия сегментной отчетности, в том числе отчетности о расходах организации. Проведенное исследование обосновывает целесообразность выделения сегментной отчетности о расходах на реализацию в качестве составного элемента всей совокупности внутренней отчетности, предназначенной максимально адекватно отражать хозяйственную деятельность организации в целях эффективного ее регулирования. Сегментная отчетность – это один из элементов генерации учетной информации для целей управления.

Ее отличие от внутренней отчетности состоит в том, что внутренняя отчетность по отношению к сегментной по своему информационному наполнению является более объемной. Их соотношение можно представить в виде следующей схемы (рис. 3):



Рис. 3. Соотношение понятий внутренней и сегментной отчетности

Следовательно, внутренняя отчетность, как один из учетных инструментов обеспечения управленческой службы организации всех уровней своевременной и достоверной информацией, включает в себя сегментную.

Таким образом, сегментная отчетность — это постоянно изменяющаяся система форм представления информации по сферам расходов. Она обусловлена спецификой и особенностями деятельности организации и потребностями ее управленческой структуры. Это часть единого контрольно-учетного механизма функционирования организации, которая обеспечивает возможность использовать агрегированные по различным направлениям данные о расходах организации для повышения результативности управленческих решений.

Сегментная отчетность о расходах на реализацию представляет собой совокупность упорядоченных показателей, отражающих информацию о составе, динамике и временном факторе затрат организации. Без такой информации управление субъектом хозяйствования является невозможным. Организационно-экономическое содержание сегментной отчетности свидетельствует о том, что ее целью является обеспечение административно-управленческого персонала необходимой информацией. Из этого следует, что сегментная отчетность характеризует лишь определенные стороны деятельности организации.

Следует констатировать, что в настоящее время не разработаны рекомендации по составу, содержанию, периодичности представления, порядку рассмотрения и анализа внутренней отчетности, основной задачей которой является контроль за рациональным использованием ресурсов в организации. Более того, не обобщен опыт отдельных организаций по разработке систем внутренней отчетности.

Процесс составления сегментной отчетности о расходах на реализацию происходит в соответствии с определенными принципами (качественными характеристиками — смотри семинар по аудиту — непонятно почему). Принцип (от лат. *principium* — основа, начало) — это основное, исходное положение какой-либо теории, основное правило деятельности. Принцип — центральное понятие, основание системы, представляющее обобщение и распространение какого-либо положения на все явления той области, из которой данный принцип абстрагирован. Исходя из этого, следует сначала определить предметную область (сферу) сегмента, а затем сформировать принципы ее функционирования.

В соответствии с МСФО к общим принципам составления отчетности относятся:

- принцип начисления;
- принцип непрерывности деятельности;
- принцип приоритета содержания над формой;
- принцип осторожности;
- принцип существенности и релевантности;
- принцип последовательности и представления информации;
- принцип сопоставимости информации;
- принцип понятности;
- принцип оценки;
- принцип допущений со стороны руководства [3, с. 28–30].

Данными принципами также необходимо руководствоваться и при формировании сегментной отчетности о расходах на реализацию. Изучение различных методических подходов формирования внутренней отчетности организаций и учетной практики отдельных субъектов хозяйствования свидетельствует о том, что:

- во-первых, международные принципы нуждаются в адаптации к особенностям отечественной учетной практики;
- во-вторых, сама учетная практика формирует необходимые общие и частные направления принципиального построения и информационного наполнения форматов внутренней сегментной отчетности.

Это обосновывает необходимость детализации приведенных международных принципов и преобразования их содержательного наполнения с тем, чтобы сегментная отчетность обеспечила возможность достичь:

- определенности в процессе управления информационной системой каждой организации с учетом особенностей ее хозяйствования;
- конкретизации норм законодательно-правовых положений, регулирующих формирование учетной информационной системы применительно к реальным условиям функционирования субъектов хозяйствования;
- эффективной реализации возможностей, заложенных в многовариантности учетных способов формирования информационной базы с целью оптимизации самих учетных процессов, а также механизма управления расходами.

В соответствии с этим всю совокупность принципов составления сегментной отчетности можно представить в виде следующей схемы (рис. 4).

Приведенная схема показывает, что общий перечень принципов формирования отчетности расширен за счет предложенных двух новых принципов, которые необходимо учитывать при формировании сегментной отчетности о расходах на реализацию.

Принцип полноты данных по каждой статье расходов предполагает, что учетная информация должна быть основана на обратной связи, т.е. ее пользователь должен видеть, насколько положительными оказались предыдущие ожидания в детализации. В такой ситуации возникновение чрезмерной детализации информации о расходах будет способствовать прогнозированию и принятию правильных и качественных управленческих решений. Более того, информация становится абсолютно прозрачной. Однако такая прозрачность должна быть соблюдена с учетом ее конфиденциальности. То есть полнота ее раскрытия должна быть ограничена запросами управленческой службы (информационных потребителей).

Принцип соответствия данных вступительной отчетности данным отчетности прошлого периода означает возможность лицу, принимающему решения, выявить сходства, различия и тенденции в величине статей расхо-

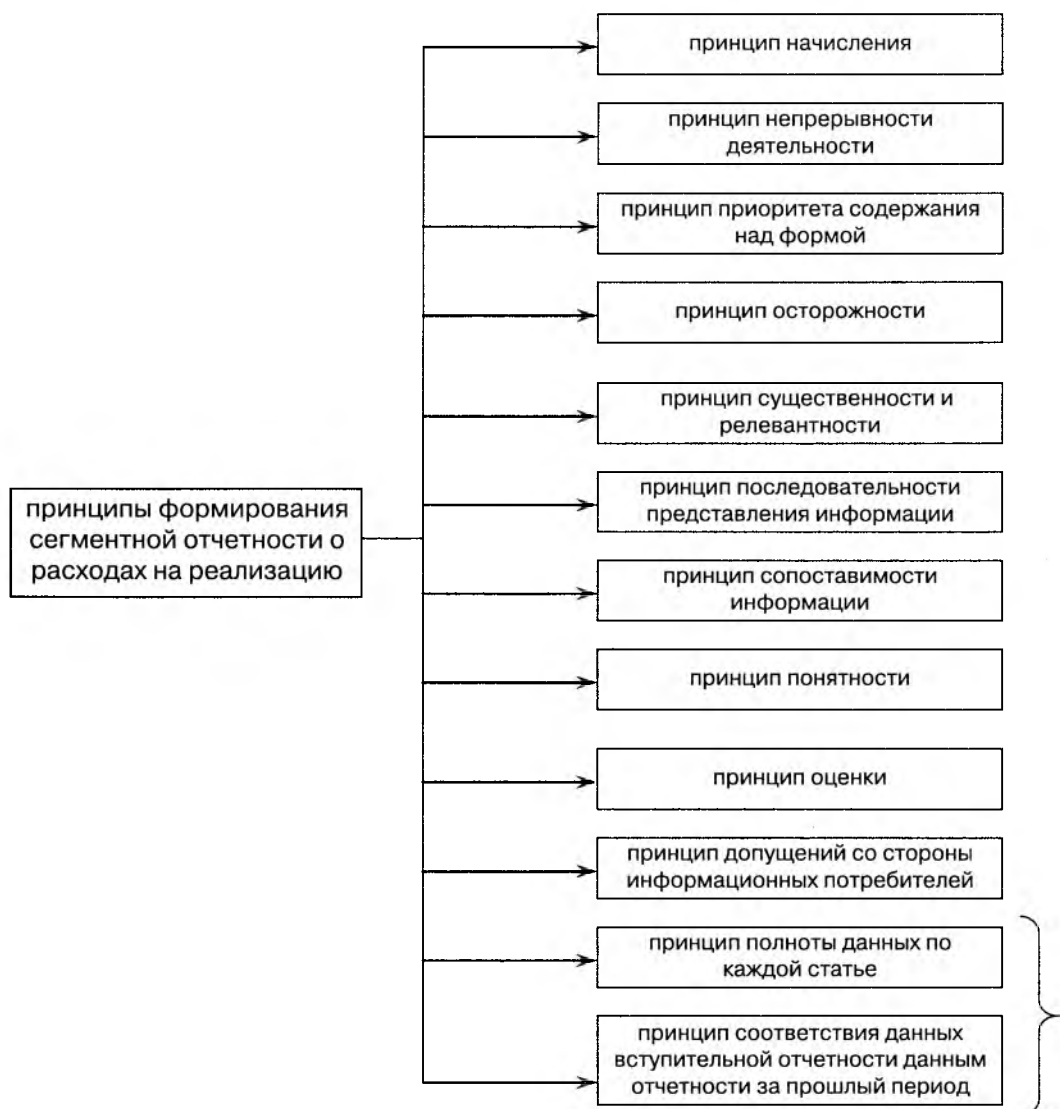


Рис. 4. Совокупность принципов формирования сегментной отчетности о расходах на реализацию

дов на реализацию. Это необходимо для оперативного реагирования на изменения и восстановления заданного оптимального соотношения между статьями расходов.

При составлении отчетности необходимо неукоснительное выполнение требований, предъявляемых к ней. Существует мнение, что понятие принципа формирования отчетности тождественно понятию требования, предъявляемого к ее составлению. Считаем, что нет достаточных оснований уравнивать эти категории по функциональному назначению. Требование — это правило, условие, обязательное для выполнения. Требование, предъявляемое к построению и содержанию сегментной отчетности, включает в себе необходимое и непреложное условие использования учетной информации. Представляется необходимым упорядочить всю совокупность требований, предъявляемых к формированию сегментной отчетности о расходах, разделив ее на две группы – общие и специальные требования. К общим требованиям можно отнести целесообразность, объективность и точность, оперативность, сопоставимость, адресность, эффективность, краткость [2, с. 204].

Для формирования сегментной отчетности о расходах значение последнего требования нивелируется, и приоритетной становится детализация информации.

К специальным требованиям относятся:

- гибкая, но единообразная структура;
- понятность информации;
- оптимальная частота представления;
- пригодность для анализа и контроля [2, с. 205].

На наш взгляд, наиболее значимым требованием является пригодность отчетности для анализа и контроля, так как выполнение именно этого требования при составлении сегментной отчетности о расходах позволяет не только сравнивать и сопоставлять полученные данные, но и анализировать тенденции и направления их изменения, а также постоянно контролировать.

Проведенное исследование позволяет определить совокупность факторов, которые обуславливают структуру и содержание внутренней, в том числе и сегментной отчетности. Эта совокупность включает:

- подчиненность запросам управленческой службы (информационных потребителей);
- состояние развития системы бухгалтерского учета, т.е. ее способность адекватно идентифицировать хозяйственную деятельность с использованием учетных процедур (наблюдение, стоимостное измерение, группировка и обобщение фактов этой деятельности);
- качественный уровень нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в действующих условиях развития экономики;
- самостоятельность организации в определении содержания и структуры форм отчетности и периодичности ее представления с учетом потребностей управляемой системы;
- особенности предпринимательской деятельности конкретной организации;
- профессиональный уровень кадров учетной и управленческой служб.

Сегментная отчетность должна быть структурирована таким образом, чтобы можно было управлять этими факторами.

Сегментная отчетность может базироваться на организационно-технологической структуре предприятия, которая представляет собой совокупность линий ответственности в виде пирамиды, где менеджеры (руководители) нижних уровней подотчетны менеджерам (руководителям) верхних уровней. Вместе с тем, технологический процесс в торговых организациях предопределяет формирование внутренней отчетности на базе сегментов бизнеса, которые представляют собой функционально обособленную часть предприятия, работающего на потребителя (покупателя). По таким сегментам бизнеса в системе бухгалтерского учета должна быть отражена информация о подконтрольных издержках. Издержки должны быть отражены таким образом, чтобы в полной мере были отражены их характерные признаки, разграничивающие их функциональную роль, в соответствии с которой каждый элемент издержек выполняет определенную функцию: участвует непосредственно в операционной торговой деятельности по продвижению товаров или же обусловлен управлением, организацией или обслуживанием основной деятельности.

Издержки обращения обусловлены самим технологическим процессом торгового предприятия. Они определяются стоимостной емкостью потребленных факторов: основных средств, оборотных активов (материальных затрат) и труда. Для установления принадлежности издержек к той или иной статье (элементу) необходимо руководствоваться их функциональной ролью – учитывать, какими факторами торгового процесса (деятельности) они обусловлены, в чем состоит их необходимость осуществления.

Организационную структуру сегментной отчетности можно представить следующим образом (рис. 5):

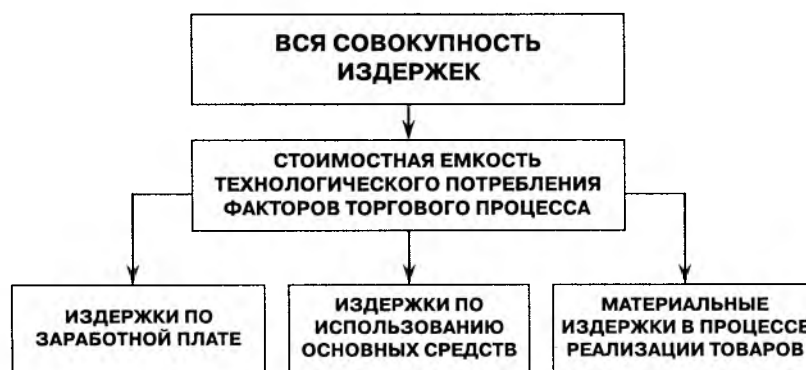


Рис. 5. Организационная структура сегментной отчетности

Техническая оснащенность торговых организаций приводит к увеличению издержек, связанных с использованием основных средств такой направленности как внедрение систем электронной штрих-кодовой идентификации товаров, компьютерной системы складского учета, охрана и сигнализация, вентилирование и кондиционирование. Увеличение таких издержек обосновывает целесообразность их обособленного учета для целей контроля за их уровнем. Затраты, обусловленные эксплуатацией средств труда, в соответствии с принципами обособления

информации для управления ими целесообразно представить в Отчете об издержках по их использованию в разрезе следующих позиций:

- затраты на содержание и эксплуатацию торгового оборудования;
- затраты на содержание и эксплуатацию средств сигнализации и охраны;
- затраты на содержание и эксплуатацию кассовых суммирующих аппаратов и системы электронной штрих-кодовой идентификации товаров;
- затраты на содержание зданий и сооружений (торговых, складских помещений, офиса);
- затраты на содержание и эксплуатацию систем вентиляции и кондиционирования;
- затраты на содержание и эксплуатацию автотранспорта, в том числе легкового.

Необходимость такой детализации указанных затрат для целей управления ими обуславливается удельным значительным весом их в составе издержек и различиями функциональной роли отдельных видов основных средств в процессе реализации товаров. Данные издержки находят отражение в первичных документах по учету затрат по использованию основных средств (требования-накладные, лимитно-заборные карты, ТН-1, ТН-2, акты приема выполненных работ, табель учета рабочего времени, заказ-наряды и др.)

Издержки, обусловленные эксплуатацией основных средств, представляют собой часть основных затрат. Они включают в себя затраты на ремонт, отчисления на техническое обслуживание, затраты на профилактические и пусковые работы и др.

Расходы на оплату труда и социальные нужды являются объектом управления ими с целью оптимизации. Представление данных расходов в виде отдельных форм сегментной отчетности значительно расширяет информационную базу для их анализа. Представляется целесообразной периодичность отчета — квартал. Однако содержание сегментной отчетности об издержках по персоналу не будет полным, если останутся неподконтрольными следующие позиции:

- расходы на подготовку кадров;
- единовременное пособие уходящим на пенсию;
- расходы на повышение квалификации;
- расходы по набору персонала;
- расходы на охрану труда, техническую безопасность;
- расходы на улучшение условий труда;
- расходы на фирменную, санитарную и специальную одежду.

Функциональная роль и назначение данных расходов тесно связаны и прямо зависят от численности персонала. Данные расходы непосредственно влияют на улучшение условий труда. С функциями по организации производства и управлению данные расходы связи не имеют, поэтому они относятся к группе издержек, обусловленных наличием персонала. Представление данных о таких издержках в отдельном отчете позволит изучать их структуру, динамику, а также влияние на активизацию трудового ресурса.

Информационное содержание и структура приведенных форм отчетности свидетельствует о том, что периодичность их представления зависит от группировочного признака. Материальные расходы, как правило, обусловлены деятельностью конкретных подразделений. Поэтому информация о состоянии таких расходов является наиболее значимой для управления ими самими сегментами бизнеса (торговыми подразделениями). Как отмечалось, основополагающим принципом включения расходов в отчеты по таким операционным сегментам торговых организаций как бизнес единицы (торговые отделы, секции, кафетерий, бар) является их подконтрольность. Показатели отчетов должны быть конкретными и немногочисленными. Структурные подразделения торговой организации несут ответственность за их расходами и являются тем самым первичным центром ответственности. Такая отчетность позволит выявлять отклонения в величине материальных расходов в течение месяца и, соответственно, контролировать и принимать своевременные решения по их оптимизации.

В целом по торговой организации целесообразно формировать отчет о материальных расходах и представлять администрации для принятия управленческих решений. Форма отчета предусматривает представление данных за каждый месяц отчетного года.

Таким образом, в формах сегментной отчетности представлена стоимостная оценка потребленных основных средств, материальных ресурсов, труда, что позволяет осуществлять анализ и своевременный контроль за ними.

Любая сегментная отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от норматива (бюджета, плана, прошлого периода), что позволяет реализовать на практике принцип управления по отклонениям. Такое управление способствует установлению причинности возникновения сверхнормативных

отклонений и ответственности за них. Поэтому отдельного пояснения требует строка «Бюджет» в каждой из приведенных форм отчетности. Исходя из определения бюджета денежных средств, предложенного Шавлюковым А.П. [4, с. 8], бюджет расходов представляет собой установленное определенным порядком расписание расходов на определенный период, с помощью которого проверяется сбалансированность прогнозных расходов с реальными расходами. Разработка бюджетов расходов позволяет административному персоналу организации определять, принимать и реализовывать те управленческие решения, которые необходимы для нормального функционирования организации. Они должны разрабатываться на основе показателей расходов за предшествующий период. Более того, помимо отдельных бюджетов материальных расходов, расходов на оплату труда, социальных расходов, прочих и внебюджетных расходов, необходимо определять генеральный бюджет расходов. Схематически взаимосвязь генерального бюджета расходов с тематическими бюджетами можно представить следующим образом (рис. 6).

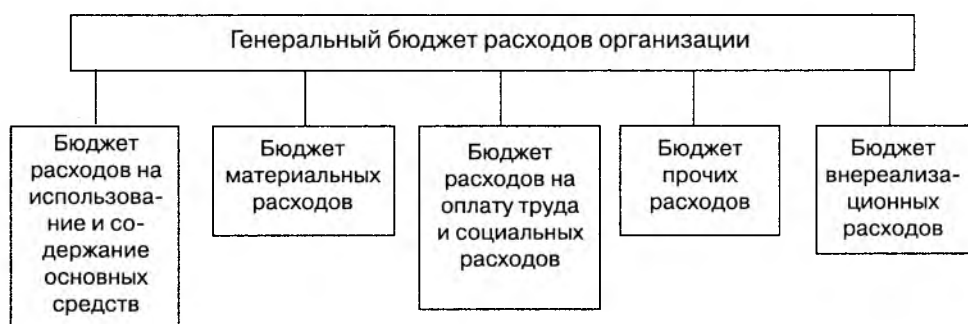


Рис. 6. Состав генерального бюджета расходов организации

Таким образом, представленная сегментная отчетность играет роль сигнальной системы, обеспечивающей менеджеров различных уровней ответственности информацией о динамике издержек. Она повышает дисциплину и ответственность всех исполнителей, активизирует человеческий фактор.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2005: издание на русском языке.— М.: Аскери-АССА, 2005.— 1064 с.
2. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.— М.: Бухгалтерский учет, 2003.— 792 с.
3. Суворов А.В. Особенности принципов учета и основные характеристики финансовой отчетности, составленной по МСФО/ Международный бухгалтерский учет.— 2006.— № 10 (94).— С. 26–38.
4. Шаўлюкоў А.П. Бюжэтаванне і прагнознае рахункаводства: узаемасувязь, развіццё метад: манаграфія.— Гомель, УА «Беларускі гандлёва-эканамічны ўніверсітэт спажывецкай кааперацыі», 2006.— 128 с.

ИНТЕГРАЦИЯ КАК МЕТОД ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ УЧЕТА И ПЛАНИРОВАНИЯ В СИСТЕМЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Т.Ф. Герцева, БТЭУ

Интеграцию в науке чаще всего отождествляют с развитием процесса междисциплинарности в научном поиске. В последние десятилетия все более и более широкое распространение получает идея междисциплинарности как методологического принципа современного научного исследования, предполагающего широкое использование научной информации независимо от ее дисциплинарной принадлежности, т. е. представляющего собой методологическое оформление реального синтеза научных достижений различных дисциплин. Основная методологическая проблема, возникающая при этом, – проблема синтеза дисциплинарных «сечений» объекта, каждое из которых обладает собственным языком и «масштабом».

Как отмечает Э. М. Мирский [6] применение междисциплинарного подхода отражает уровень осознания представителями дисциплин системного характера их объектов, а также недостаточности дисциплинарного, т. е. одностороннего, отраслевого принципа научно-теоретического освоения реальности. В целом, можно сказать, что если дисциплинарный подход дает возможность получать разнообразные сечения объекта, то задача междисциплинарного подхода заключается в его объемном отображении. Междисциплинарный подход призван,