

Такое структурное содержание счета 44 «Издержки обращения» соответствует авторскому подходу к классификации затрат и издержек обращения в торговле.

Балансовый счет 44 «Издержки обращения»	Субсчета	Аналитический учет	
		1-й уровень	2-й уровень
		Статьи издержек	Составная компонента статьи издержек обращения
	44-1 «Транспортно-заготовительные затраты»	Транспортно-заготовительные услуги по завозу товаров, оказанные сторонними организациями и др.	1. Погрузка товаров в транспортные средства 2. Выгрузка товаров 3. Оплата экспедиционных операций 4. Плата за временное хранение товаров 5. Стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств
Итого по статье издержек			
Итого по субсчету 44-1			
	44-2 «Текущие издержки»	1. Оплата труда работников по штату	1. Оплата труда работников торговли 2. Оплата труда работников вспомогательного производства 3. Оплата труда управленческого персонала
		2. Оплата труда по договорам гражданско-правового характера и др.	1. Оплата труда работников торговли 2. Оплата труда работников вспомогательного производства 3. Оплата труда управленческого персонала
Итого по статье издержек			
Итого по субсчету 44-2			
	44-3 «Отложенные расходы»	Транспортно-заготовительные расходы и др.	Транспортные услуги Проценты за кредит Затраты по кредиту Командировочные расходы и др.
Итого по статье издержек			
Итого по субсчету 44-3			
Итого по счету			

Рис. 3. Взаимосвязь синтетического и аналитического учета издержек обращения

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Либерман И.А. Управление затратами.— М.: МарТ, 2006.— 624 с.
2. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы.— М.: Дело и сервис, 2006.— 448 с.
3. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности.— М.: Финансы и статистика, 1991.— 176 с.

СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ИХ РАЗВИТИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

А.П. Михалкевич, канд. экон. наук, профессор УО «БГЭУ»

Внедрение рыночных отношений в экономику нашей страны предъявляет новые требования к учетно-экономической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета, вызывает необходимость изменения его методологии и методик, соответствующих требованиям управления субъектами предпринимательства.

Бухгалтерский учет развивается и совершенствуется в соответствии с изменениями, происходящими в экономике. Уровень развития учетной системы любого государства определяется тем, насколько она адекватна развитию экономики, и, кроме того, насколько она отвечает требованиям международных принципов организации учета и международных стандартов финансовой отчетности.

Для осуществления производственной и финансовой деятельности организации необходим значительный объем различной информации. Учетная информация, специально подготовленная в помощь менеджерам, называется учетно-управленческой. С ее помощью менеджеры осуществляют свои управленческие функции: планирование, исполнение, контроль и др.

Бухгалтерский учет связан со всеми видами деятельности организации, так как в любом из них используется учетная информация для принятия управленческих решений.

Итак, бухгалтерский учет является связующим звеном между хозяйственной деятельностью организации и людьми, принимающими управленческие решения.

Он, во-первых, измеряет хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования, во-вторых, обрабатывает эти данные и перерабатывает их таким образом, чтобы они стали полезной информацией, в-третьих, передает посредством отчетности информацию тем, кто использует ее для управления.

Для получения достоверной и качественной информации необходимы соответствующие методики, методы, способы и приемы, с помощью которых отражается в системе бухгалтерского учета деятельность субъектов хозяйствования и формируются результаты их деятельности.

Методика — это совокупность методов и приемов целесообразного выполнения расчетов экономических показателей развития производства. Савицкая Г.В. отмечает, что «методика — это совокупность способов и правил наиболее целесообразного выполнения аналитического исследования».

Метод бухгалтерского учета — способ познания и отражения в системе бухгалтерского учета его предмета. Он обеспечивает получение достоверных показателей о предмете бухгалтерского учета. Предметом бухгалтерского учета являются наличие и движение активов и источников их формирования в процессе хозяйственной деятельности организации.

Итак, системой бухгалтерского учета является совокупность методов и приемов, с помощью которых обобщаются процессы производства, снабжения и реализации продукции, решаются четко определенные цели и обеспечивается управление организацией на основе решения ее тактических и стратегических задач.

Учетная система направлена на правильное, своевременное изменение конечного результата деятельности субъекта хозяйствования в необходимые для управления сроки, обеспечивает контроль за использованием ресурсов на уровне организации для обеспечения ее интересов и государства.

Бухгалтерский учет является связующим звеном между производственно-финансовой деятельностью субъектов хозяйствования и людьми, принимающими управленческие решения. Он развивается и изменяется вместе с меняющимися нуждами общества.

Система учета и отчетности должна всячески способствовать развитию и совершенствованию экономических отношений. Действующие методы и правила бухгалтерского учета изменяются в соответствии с потребностями организаций и всех потребителей учетной информации.

Каждой стране присуща своя национальная система учета и отчетности. В процессе исторического развития появлялись и постоянно совершенствовались национальные системы бухгалтерского учета. К середине 20-го столетия в мире сформировалось и использовалось более 100 национальных учетных систем. Учеными экономистами, международными профессиональными организациями производились группировки и анализ национальных учетных систем с целью более глубокого их изучения и развития.

Национальные учетные системы характеризуются рядом принципов и методами организации бухгалтерского учета: методами оценки и учета производственных запасов, начисления амортизации и отражения ее в учете, отражения иностранной валюты в учете и т.п. Кроме того, национальные учетные системы различаются формами и содержанием финансовой отчетности, методами контроля за деятельностью субъектов хозяйствования. Определенные различия имеются практически между учетными системами всех стран.

Однако эти различия можно привести к определенным показателям, характеризующим любую национальную учетную систему:

- наличие и использование в практике организаций национальных бухгалтерских стандартов, их соответствие требованиям Международных стандартов финансовой отчетности, а также требованиям развития экономики страны;

- наличие национального плана счетов бухгалтерского учета, его соответствие состоянию развития экономики и общим международным принципам построения плана счетов;

- система построения и ведения бухгалтерского учета в масштабе организации. В странах с развитой рыночной экономикой уже несколько десятилетий существуют два независимые виды бухгалтерского учета: финансовый и управленческий. Такое построение учета усложняет работу бухгалтеров, но оно в наибольшей степени удовлетворяет интересам предпринимателей;

- методология определения конечного финансового результата деятельности организации. Системы бухгалтерского учета зарубежных стран основаны на использовании метода определения конечного финансового результата «Затраты-выпуск». Основой такого метода является соизмерение стоимости выпущенной продукции (полуценного дохода) с затратами по снабжению, производству, реализации и др. с корректировкой полученного результата на изменение стоимости остатков производственных ресурсов к началу и концу отчетного периода.

Остатки производственных ресурсов на начало отчетного периода увеличивают расходы отчетного периода, а на конец отчетного периода — уменьшают расходы отчетного периода;

- система финансовой отчетности субъектов хозяйствования с определением ее форм и содержания. Структура и содержание отчетности во многом определяются различиями в национальных системах учетных

стандартов. В мире идет жесткая конкурентная борьба за дополнительные источники финансирования. Поэтому компании, нуждающиеся в них, вынуждены включать в отчетность все более детализированную и аналитическую информацию.

Развитие национальных систем бухгалтерского учета приводит к созданию межнациональных систем, которые используют новые принципы одной или нескольких национальных систем с распространением их на группу государств.

Бухгалтерский учет. Как политика и идеология, не знает национальных границ. Учетные технологии экспортируются и импортируются, обеспечивая тем самым доказательство того, что применяемые в разных странах системы учета имеют много общего. Особенно много общего наблюдается в странах тесно связанных между собой экономически, политически, а также имеющие общие географические границы.

В последние десятилетия проводится большая работа по унификации учетных систем, их стандартизации и гармонизации.

Унификации учетных систем, их развитию и функционированию способствуют или наоборот оказывают негативное влияние следующие факторы:

- влияние ведущих учетных теоретиков в области бухгалтерского учета и профессиональных организаций;
- общая экономическая ситуация в стране;
- налоговая политика;
- национальные особенности;
- юридическая среда;
- источники финансирования развития экономики в той или иной стране;
- язык;
- влияние других стран;
- влияние общей экономической и политической обстановки в мире.

Вышеуказанные факторы оказывают определенное влияние на развитие и унификацию учетных систем.

Зарубежные ученые производят классификацию учетных систем, выделяя различные модели. Немецкий ученый Сайдлер Л. классифицируя учетные системы приводит такие модели:

- Британскую, оказывающую влияние на австралийскую, индийскую и др. учетные системы;
- Американскую, которая оказывает влияние на развитие учетных систем Мексики, стран Южной Америки, Израиля, Японии и др.;
- Французскую, на которую ориентируются большинство стран Европы.

Немецкие ученые НЭР и Франк выделили четыре модели системы бухгалтерского учета:

- Британского Содружества;
- Латинской Америки;
- США;
- Континентальной Европы.

Кроме того, они выделили еще несколько групп учетных моделей среди стран Континентальной Европы.

Имеются и другие точки зрения ученых по классификации учетных систем. Однако большинство из них все страны мира делят на группы, которые придерживаются следующих учетных моделей:

- британо-американская;
- континентальная;
- южноамериканская.

Основная идея британо-американской модели сводится к ориентации учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В этих странах хорошо развиты рынки ценных бумаг, в результате чего большинство компаний находят дополнительные финансовые ресурсы.

Континентальной модели придерживаются многие страны Европы. Финансовые запросы фирм в основном удовлетворяют банки. Бухгалтерский учет строго регламентируется и отличается консервативностью.

Южно-американская система учета направлена на удовлетворение запросов государственных органов. Методика учета этих стран унифицирована.

Параллельно с процессом формирования межнациональных систем бухгалтерского учета и отчетности происходит процесс создания международной системы бухгалтерского учета и интегрирования межнациональных и региональных учетных систем в единую международную систему учета и отчетности.

На современном уровне экономической интеграции стран бухгалтерский учет становится единым из средств международного общения. Сегодня большинство крупнейших корпораций являются мультинациональными.

Интернационализация экономик различных стран осуществляется различными путями.

Одним из приемов интернационализации экономик является свободная продажа акций и ценных бумаг на биржах разных стран. Страны, покупая акции и ценные бумаги организаций других стран, оказывают на них экономическое и политическое влияние.

Интернационализация бизнеса привела к тому, что многие аспекты учета как научного, так и практического направления приобрели международную окраску.

В условиях интернационализации экономик, появления мультинациональных корпораций финансовая отчетность готовится в интересах всех потребителей информации, которые могут быть расположены даже на разных континентах, в этом случае она приобретает транснациональный характер. В таких условиях появляется необходимость подготовки финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, которые должны учитывать национальные особенности ведения бухгалтерского учета и вместе с тем удовлетворять требованиям пользователей различных стран. Проблемами согласования стандартов различных стран занимаются международные и региональные профессиональные организации.

К региональным организациям относятся: Европейское экономическое общество, Африканский совет по бухгалтерскому учету, Ассоциация бухгалтеров Америки, Федерация европейских бухгалтеров и др.

Рассмотрев основные направления деятельности региональных профессиональных бухгалтерских организаций, можно сделать заключение, что проблемы гармонизации и унификации бухгалтерских учетных систем различных стран уже не являются риторическими. Ими занимаются многие региональные и международные профессиональные бухгалтерские и правительственные организации.

К международным профессиональным организациям, занимающимся проблемами учета и отчетности, относятся: Международный комитет по бухгалтерским стандартам и Международная Федерация бухгалтеров.

Главной целью деятельности Международного комитета по бухгалтерским стандартам является разработка стандартов учета и отчетности, которые можно было бы распространить на все страны мира.

Хотя стандарты носят рекомендательный характер, признание их многими странами мира расширяется. Все шире распространяется мнение, что комитет является той организацией, которая способна разработать приемлемые учетные принципы и правила для всех стран мира.

Главной целью Международной федерации бухгалтеров является развитие и совершенствование бухгалтерского учета и отчетности, а также повышение роли и авторитета профессии бухгалтера на основе согласованных стандартов. Внутри федерации созданы три комитета: по обобщению практики аудирования, по профессиональной подготовке специалистов, по этике.

Влияние международных профессиональных и межправительственных организаций на развитие учета и совершенствование отчетности постоянно возрастает, в настоящее время все больше появляется научных публикаций о необходимости разработки Мировой системы учета и отчетности. Разработки ее начались в 80-х г. прошлого столетия, в результате внедрения в практику международных принципов и стандартов в области учета и отчетности. В эти годы ученые разных стран и различные профессиональные бухгалтерские организации провели глубокий анализ национальных и региональных бухгалтерских систем и приступили к разработке и созданию международной системы учета и отчетности.

Международная система учета и отчетности разрабатывается на основе использования метода определения финансовых результатов деятельности компаний (фирм) «Затраты-выпуск», международных бухгалтерских принципов, отраженных в международных стандартах финансовой отчетности.

Чтобы международные валютные рынки функционировали успешно, они нуждаются в адекватных системах бухгалтерского учета.

Кроме этих факторов, существуют и другие, которые способствуют интернационализации учета, а затем и созданию международной системы бухгалтерского учета и отчетности. Среди них можно выделить необходимость создания информационной системы для управления мультинациональными корпорациями. Такая информационная система должна строиться на основании данных бухгалтерского учета, полученных с использованием единых методологических принципов и положений.

Кроме того, следует отметить и такой фактор, как необходимость анализа и оценки деятельности мультинациональной корпорации. Для оценки деятельности своих подразделений, расположенных в различных странах, необходимы единые подходы и системы, основанные на информации, формирующейся по единым правилам и принципам.

Международная система учета и отчетности предусматривает построение единого плана счетов, основанного на единых международных принципах, а также и на международных стандартах финансовой отчетности.

Однако наличие международной системы учета и отчетности не означает, что перестанут функционировать национальные и межнациональные учетные системы. Наоборот, международная система учета будет главным

ориентиром для укрепления и совершенствования национальных систем, и в то же время развитие национальных учетных систем будет являться основой развития и укрепления международной системы учета и отчетности. Внедрение основных положений международной системы учета и отчетности в практику ведения учета различных стран во многом определяется как формами организации хозяйственной деятельности, так и влиянием на практику учета внешних факторов: политических, экономических, социальных, географических и др., которые свидетельствуют о наличии национальных особенностей и различий в учетных системах разных стран.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет.– М.: Аудит, 1994.– 560 с.
2. Джон Блейк, Ориол Абат. Европейский бухгалтерский учет.– М., 1997.– 397 с.
3. Бухгалтерский учет и анализ в США: Пер. с англ.– М., 1994.– 432 с.
4. Качалин. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP.– М.: Дело, 200.– 432 с.
5. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебн. пособие. 2-е изд. перераб. и доп.– Мн.: ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003.– 202 с.
6. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива.– М.: Финансы и статистика.– 1996.– 136 с.
7. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом.– Мн.: ООО «Новое знание», 2002.– 256 с.
8. Основы учета и анализа в системе финансового менеджмента. Учебное пособие для слушателей программы Master of Business Administration/ Д.А. Панков, Д. Дутто, Л.В. Пашковская и др.– Мн.: Изд. центр БГУ.– 278 с.
9. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебн. пособие.– М.: Инфра-М, 2002.– 456 с.
10. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности.– М.: Финансы и статистика. 1992.– 160 с.

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

А.Л. Жук, Институт экономики НАН Беларуси

С целью совершенствования налогового регулирования, предусмотренного Программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006–2010 годы, целесообразна выработка новых подходов к оценке эффективности налоговой политики. Одним из критериев оценки эффективности налогового регулирования является определение качества налогового администрирования в Республике Беларусь.

Под налоговым администрированием автором понимается динамически развивающаяся система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики [1, с. 33]. Эффективность налогового администрирования целесообразно рассматривать через систему показателей, характеризующих соотношение затрат государства на содержание налоговой службы и результатов налогового регулирования. К показателям оценки качества налогового администрирования автор относит:

- уровень администрирования налоговой системы;
- оценка эффективности налоговых реформ;
- уровень эффективности налоговой системы;
- уровень «окупаемости» налоговой службы;
- уровень налоговых санкций в бюджете.

Показатель уровня администрирования налоговой системы характеризует степень расходов экономики на содержание института налоговой системы государства и определяется по следующей формуле:

$$УА \text{ н.с.} = \text{ИВС} / (\text{ДБН} - \text{РНС}) * 100, \tag{1}$$

где ИВС — размер издержек взимания налогов; ДБН — доходы консолидированного бюджета, контролируемые налоговыми органами; РНС — расходы на содержание налоговой службы

К доходам консолидированного бюджета, контролируемым налоговыми органами, относятся поступления бюджета, администрирование которых осуществляется налоговыми органами. Соответственно к данной категории доходов бюджета не относятся отчисления в Фонд социальной защиты населения и доходы от внешнеэкономической деятельности (таможенные пошлины, налоги по внешнеэкономическим операциям, контролируемым таможенными органами). В дальнейшем в данной статье под доходами консолидированного бюджета понимаются доходы консолидированного бюджета, контролируемые налоговыми органами.

Уровень администрирования налоговой системы целесообразно рассматривать, как показатель, характеризующий на уровне экономики размер издержек предприятий по исчислению и уплате налогов. Чем ближе значение данного показателя к нулю, тем более эффективна налоговая система государства.

Показатель оценки эффективности налоговых реформ (ЭНР) характеризует качество вносимых изменений в налоговое законодательство и рассчитывается по следующей формуле: