

нения при построении однородной выборки будет незначительны). Далее проводится проверка дополнительного размера выборки и анализ полученных результатов путем сопоставления нового доверительного интервала с уровнем существенности. При неудовлетворительном результате сопоставления описанная процедура корректировки размера выборки повторяется еще раз.

Согласно Правилу аудиторской деятельности «Выборочный метод», аудиторская организация должна установить *риски выборки, допустимую и ожидаемую ошибки*. При использовании предложенного нами метода оценки указанных величин получаются как попутные результаты расчетов.

Риск выборки первого рода – это риск отклонить по результатам выборки верную нулевую гипотезу и заключить, что проверяемая генеральная совокупность содержит существенные ошибки. Это случится тогда, когда доверительные интервалы будут находиться целиком выше уровня существенности, а действительный уровень искажений окажется вне этого интервала. Но вероятность такого события не больше, чем $1-\beta$, где β — доверительная вероятность, при которой строились эти интервалы.

Риск выборки второго рода согласно п. 16 Правила аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» — это риск принять неверную гипотезу и ошибочно заключить, что проверяемая генеральная совокупность не содержит существенных ошибок. Здесь доверительный интервал находится ниже уровня существенности, а ошибка – выше. Вероятность этого события ниже, чем $1-\beta$. Ситуации с оценкой вероятности по частоте выглядят совершенно аналогично.

Допустимая ошибка согласно Правилу определяется на стадии планирования в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности (в процентном выражении). Ожидаемая ошибка выборки — это половина ширины доверительного интервала $\xi(\beta)$ из формулы (8). Поскольку в качестве точечной оценки берется его середина, то ошибку, превышающую половину ширины доверительного интервала, можно считать практически невозможной.

Таким образом, полагаем, что применение теоретико-вероятностных методов при проведении аудита позволит снизить вероятность обнаружения существенных искажений в отчетности, в частности этому будут способствовать правильное определение объема выборки и переход от точечной оценки искажений к интервальным оценкам. Безусловно, нельзя полностью исключить неверные выводы аудитора, например в случае, если доверительный интервал не накрыл присутствующую в отчетности ошибку, но это будет форс-мажорное событие, которое в теории вероятностей принято считать практически невероятным. Следует также отметить, что применение научных разработок теории вероятности может серьезно усилить позиции аудиторских организаций в возможных судебных конфликтах с пользователями аудита.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. — М., «ЭЛИТ 2000», «ЮНИТИ-ДАНА», 2002. — 400 с.
2. Правило аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», утвержденное Постановлением Министерства финансов РБ 06.03.2001 № 24 (в ред. Постановления Министерства финансов РБ 05.02.2003 № 14).
3. Вентцель Е.С. Теория вероятностей: Учеб. для вузов. 8-е изд., стер. — М.: Высшая школа, 2002. — 575 с.: ил.
4. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала коммерческих организаций: Практик. пособие/ Под ред. проф. В.И. Подольского. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — 96 с. — (Серия «Аудит: организация и технологии»).
5. Бычкова С.М. Понятие существенности в аудите/ Бухгалтерский учет. — 2002. — № 5. — С. 46–50.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
7. Хмельницкий В.А. Ревизия и аудит: Учеб. комплекс. — Мн.: Книжный дом, 2005. — 480 с.: ил.
8. Камышанов П.И. Аудит: стандарты и практика. — М., Элиста: АПП «Джангар», 2004. — 376 с.
9. Гмурман В.Е. Теория вероятностей и математическая статистика: Учеб. пособие для вузов. Изд. 4-е, доп. — М.: Высш. школа, 1972.

ЗАТРАТЫ И ИЗДЕРЖКИ ПРОИЗВОДСТВА: СОДЕРЖАНИЕ И ВЗАИМОСВЯЗЬ

О.П. Алешкевич, БГЭУ

В экономической теории и практике из-за несовершенства действующей системы нормативных актов отсутствует единый понятийный терминологический аппарат. В разных источниках и документах в один и тот же термин вкладывается разный смысл. Для того, чтобы не было разного понимания, необходимо унифицировать применяемую терминологию и определиться с понятиями и категориями «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы».

Себестоимость продукции как экономическая категория заслуживает особого рассмотрения. Ранее она оценивалась как качественный синтетический показатель работы целых отраслей промышленности, позднее

считалось, что себестоимость вообще не может служить показателем хозяйственной деятельности. Основой для понимания сущности себестоимости является «закон стоимости», заключающийся в том, что стоимость товара определяется не только производственными возможностями, но и потребностями общества. Творческое применение «закона стоимости», а также теории предельной полезности имеют важное методологическое значение при выяснении сущности себестоимости в условиях становления рыночных отношений. Место себестоимости в хозяйственной деятельности отражено в ее определении:

«Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию», т.е. это совокупность затрат на производство и реализацию продукции в денежной форме [3].

Категория «расходы» имеет несколько смысловых значений. В экономической литературе некоторые авторы не разграничивают понятия «затраты» и «расходы», а отождествляют их. С этим можно согласиться, но однако при рассмотрении показателей взаимосвязи «затраты-объем-прибыль» в понятие «расходы» вкладывается понятие «затраты», которые включаются в себестоимость. По мнению отдельных авторов, «затраты» — это денежная оплата приобретенных товаров, работ, услуг, которая со временем либо вычитается при формировании финансового результата, либо возмещается из прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Тогда расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода. Важным моментом в учете затрат является выбор периода времени, в течение которого приобретение активов или услуг определяется как расходы, то есть затраты, которые не входят в себестоимость, и называются расходами отчетного периода. Они идентифицируются с периодом времени, в течение которого были произведены. Этот период не обязательно совпадает с моментом действительной оплаты и расхода ресурсов.

Действующие в республике законодательные положения по бухгалтерскому учету и учету затрат, в частности, не содержат определения затрат по их сущности. Современные условия функционирования хозяйствующих субъектов, налоговый характер их взаимоотношений с бюджетом, а также повышающиеся требования пользователей к показателям финансовой отчетности усиливают необходимость четкой регламентации терминологии учета. Однако инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 26.12.2003 г. и вступившей в действие с 1 января 2004 г., дается определение основным понятиям «затраты» и «расходы организации». Ею также устанавливается, что эти понятия не являются однопорядковыми. Затраты представляют собой стоимостную оценку ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации продукции (товаров). Те из них, которые приведут в будущих отчетных периодах к получению экономических выгод, следует рассматривать и считать активами организации. Другие затраты, которые не приводят к получению экономических выгод, следует признавать расходами организации отчетного периода. Расходы организации представляют собой уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов организации и (или) возникновения обязательств, которое приводит к уменьшению собственных источников организации. Следовательно, расходы представляют собой только часть затрат организации, которая соответствует полученным в отчетном периоде доходам [2].

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на: расходы по видам основной деятельности, операционные расходы, внеоперационные расходы.

Другой аспект понятия расходов обуславливается законодательным регулированием введения налогового учета. Это определено Общей частью Налогового кодекса и Законом Республики Беларусь «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Беларусь по вопросам налогообложения» № 260-З от 10.01.2004 г., Инструкцией о порядке ведения налогового учета № 173/114 от 16.12.2003 г.

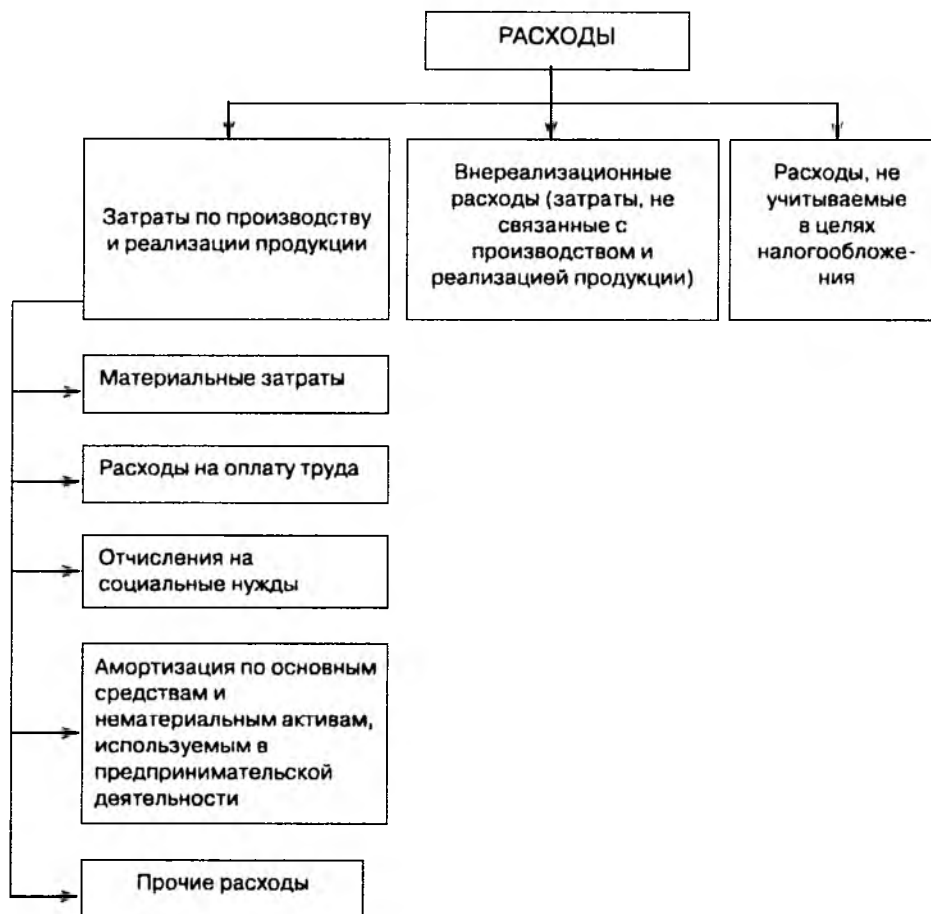
В Общей части Налогового кодекса категория «себестоимость» вообще не применяется. Понятие «расходы» идентично понятию «затраты».

Приведенные нормативные положения свидетельствуют, что для целей налогообложения классифицируются затраты, а не расходы. Затраты делятся на две группы:

- затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении;
- затраты, не учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли.

Группировку расходов, связанных с производством и реализацией продукции в целях налогообложения, представим на рисунке 1.

Проанализировав состав расходов, подлежащих вычету в целях налогообложения, можно сделать вывод, что в большинстве случаев вышеуказанные расходы повторяют в большинстве статьи затрат, перечисленные в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг за некоторым исключением. Более того, в Инструкции о порядке ведения налогового учета определено, что расходами по



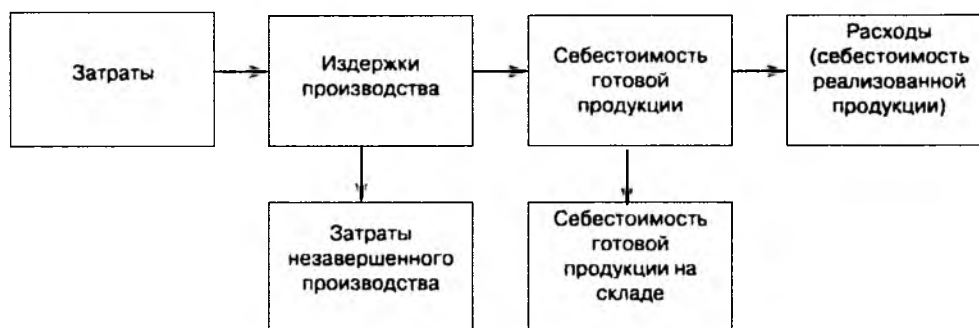
Примечание. Источник: собственная разработка на основании изучения нормативных положений и литературных источников.

Рис. 1. Группировка расходов, связанных с производством и реализацией продукции в целях налогообложения

реализации признаются затраты по производству и реализации продукции, которые представляют собой стоимостную оценку использованных ресурсов.

Состав расходов, связанных с производством и реализацией продукции, ограничивает такой основной фактор как их нормирование. В соответствии с установленными нормативами ограничен достаточно большой состав затрат для признания их в качестве уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Это относится к затратам по содержанию основных средств, использованию материальных ресурсов, денежным выплатам социального характера, прочим затратам.

Таким образом, на основе критического рассмотрения нормативных положений, литературных источников, на наш взгляд, можно определить единый подход к трактованию понятий «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы». «Затраты» — это более широкое понятие, представляющее собой потребленные ресурсы или денежные средства, которые нужно заплатить предприятию. «Издержки» — затраты производственных факторов. «Себестоимость» — затраты на производство и реализацию готовой продукции (т.е. часть затрат производственных факторов). Категория «расходы» применяется в нескольких смысловых значениях: как расходы отчетного периода, расходы по основным видам деятельности, расходы в целях налогообложения. Расходы представляют собой часть затрат. В этой связи считаем, что следует поддержать мнение Безруких П.С., которое заключается в том, что «издержки производства представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходятся затраты на законченный продукт (что соответствует себестоимости продукции) или на незавершенное производство» [1]. Взаимосвязь данных категорий, обусловленную функциональной принадлежностью каждой из них определенному циклу производственного процесса, можно представить в виде следующей схемы (рис. 2).



Примечание. Источник: собственная разработка на основе изучения нормативных положений, литературных источников.

Рис. 2. Взаимосвязь категорий «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы»

Таким образом, под издержками следует понимать стоимостную оценку затрат на сырье, материалы, энергию, трудовые ресурсы, работы и услуги, израсходованные в процессе производства. Издержки — это затраты производственных факторов, затраты живого и овеществленного труда, затраты на производство продукции (работ, услуг). Издержки включают затраты незавершенного производства. Следовательно, часть издержек производства, приходящаяся на незавершенное производство, не включается в себестоимость продукции.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Безруких П.С. Состав и учет издержек обращения.— М.: ФББ, 1996.— 224 с.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182.
3. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).— Мн.: ООО «Информпресс», 2002.— 180 с.
4. Керимов В.Э. Управленческий учет.— М., 2003.— 221 с.
5. Комисарова И.П. Трансформация учета расходов организации: методология и практика.— М.: Бухгалтерский учет, 2002.— 221 с.
6. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник.— М.: Юрист, 2003.— 618 с.
7. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.— М.: Бухгалтерский учет, 2003.— 792 с.
8. Палий В.Ф. Организация управленческого учета.— М.: Бератор-Пресс, 2003.— 222 с.
9. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология.— Мн.: «Информпресс», 2001.— 216 с.
10. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры.— М.: Финансы и статистика, 1993.— 560 с.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ТУРИСТИЧЕСКИХ ФИРМАХ СТРАН СНГ: СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Кандратович М.И., гл. бухгалтер туристической фирмы ООО «Подевиус»

Развитие рыночных отношений в Республике Беларусь обусловило появление практики предоставления скидок в туристическом бизнесе. Особый интерес вызывает отражение в бухгалтерском учете скидок организациями туризма в странах СНГ. Особенности учета скидок дают общее представление о подходах к учету затрат и финансовых результатов, а также о системе налогообложения стран-соседей.

Пунктом 2.5 Положения «О порядке формирования и применения цен и тарифов», утвержденного Министерством экономики Республики Беларусь от 22.04.1999 № 43 (НРПА РБ от 30.04.1999, № 8/316, «Рэспубліка» от 13.05.1999, № 107), утвержденного Министерством экономики Республики Беларусь, установлено, что «субъекты хозяйствования при реализации произведенной ими продукции (товаров, работ, услуг) имеют право предоставлять покупателю скидки (надбавки) со сформированной ими отпускной цены (тарифа) исходя из условий договора». Согласно данного Положения организации туризма разрабатывают и утверждают порядок применения скидок и их размеры. В указанном порядке предусматриваются конкретные размеры скидок и условия, в зависимости от которых они предоставляются покупателю со сформированной отпускной цены исходя из условий договора. При этом отпускные цены согласовываются в протоколах согласования цен. В организациях туризма должны быть разработаны и утверждены порядок применения скидок и их размеры, в котором предусматриваются конкретные размеры скидок и условия, в зависимости от которых они предоставляются.

В белорусских организациях туризма на практике, в основе которой положен международный опыт туристического бизнеса, применяются следующие виды скидок: