

2. Волкова О.Н. Учетная политика в Дании: ориентация на национальное законодательство/ Бухгалтерский учет.— 2004.— № 20.— С. 59–61.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник.— М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.— 1071 с.
4. Журавлева А. МСФО и ГААП США: принципиальные отличия/ Финансовый директор.— 2005.— № 2.— С. 37–45.
5. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие.— М.: Омега-Л, 2004.— 640 с.
6. Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Крупнова А.В., Ладутько Е.Н. Бухгалтерский учет.— 4-е изд., перераб. и доп.— Мн.: ООО «ФУАинформ», 2004.— 742 с.
7. Поленова С.Н. Основы бухгалтерского учета и финансовой отчетности компаний Франции/ Международный бухгалтерский учет.— 2004.— № 7.— С. 30–38.

ПЕРВИЧНЫЙ УЧЕТ ЗАГОТОВОК ЗЕРНА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ОПЫТА ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

О.Н. Арико, БГЭУ

Современное развитие учетной науки тесно связано с повышением потребностей менеджмента в расширении информационной поддержки принятия управленческих решений. Это оказывает непосредственное влияние на формирование задач всей системы микроэкономического управления организаций хлебопродуктов, в том числе его важнейшей подсистемы — бухгалтерского учета. Одновременно учетный процесс в организациях исследуемой отрасли также подвержен воздействию факторов внешней среды, главным из которых является законодательство. Изменения, внесенные в отечественное законодательство, регулирующее учет в зернозаготовках, а именно, учет затрат, не настолько существенны в сравнении с другими отраслями АПК. Содержание нормативно-методических актов, регулирующих порядок документального оформления операций, связанных с заготовками зерна, и их отражение на счетах бухгалтерского учета в исследуемой отрасли, не отражают устремления к активному преобразованию организации учетного процесса и его адаптации к требованиям рыночных условий хозяйствования. Положения современных учетных законодательных актов зачастую не гармонизируют с морально устаревшими инструктивными материалами, регламентирующими такие важнейшие вопросы, как документальное оформление и учет зернопродуктов, учет затрат зернозаготовительной деятельности и пр.

В настоящее время ведение первичного учета в исследуемой отрасли регламентирует приказ Министерства хлебопродуктов СССР № 50 от 22 февраля 1988 г., которым утвержден альбом форм первичных учетных документов. Одновременно, использование государственных хлебных ресурсов и порядок документального оформления операций с ними регламентируют Методические указания по использованию государственных хлебных ресурсов, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь № 174 от 30.06.1999 г. Данными нормативными актами предлагаются к использованию в практической работе организаций хлебопродуктов как бланки первичных документов, действующие с 1954 г., так и разработанные в 1988 г. [3]. Вследствие применения устаревших форм первичных документов объективно возникает их несоответствие информационным потребностям работников различных служб и ведет к недополучению необходимой информации или же к ее дублированию. Устаревание форм первичных документов приводит к несоблюдению правил их заполнения или их произвольному заполнению, что может быть причиной разногласий с налоговыми органами и с государственной хлебной инспекцией. Проблема документального оформления также осложняется ввиду автоматизации ряда важнейших операций, например, определения покупной стоимости закупаемого зерна. Применяемые программные продукты зачастую не настроены на формирование первичного документа требуемой формы и содержания, это обуславливает самостоятельную разработку форм первичных документов с учетом условий автоматизации документооборота в организации.

Решение проблемы несовершенства первичной документации может находиться в выполнении такой задачи, как приведение формы и содержания типовых первичных документов, а также правил по их заполнению к сложившимся в настоящее время условиям хозяйствования. В устранении указанных недостатков немаловажным является создание универсальных для всех организаций отрасли программных продуктов, адаптированных к особенностям технологического процесса в отрасли и позволяющих автоматизировать документальное оформление по основным операциям. Данный вариант реформирования первичного учета в системе хлебопродуктов в настоящее время является наиболее эффективным.

Такое решение существующей проблемы, по нашему мнению, нейтрализует ее лишь в краткосрочном периоде. Это объясняется тем, что избранный эволюционный путь реформирования отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности объективно обусловит изменение законодательства по учету в будущем вследствие ее унификации с международными стандартами (согласно принятой программы) и повлияет на преобразование информационных потребностей организаций. В таких условиях по истечении определенного периода времени проблема устаревания формы и структуры отдельных первичных документов может воз-

никнуть вновь и потребует своего решения. Приведение нормативно-методической базы к сложившимся условиям хозяйствования связано с расходом денежных средств, которые направляются на разработку методических материалов и новых форм первичных документов, а также правил по их заполнению. Таким образом, избранный в настоящее время путь реформирования системы первичного учета в системе хлебопродуктов не является достаточно продуманным и рациональным.

Одновременно следует отметить такой немаловажный фактор, как инновационную активность в исследуемой отрасли. Отечественные разработки в области технологии переработки зерна (создание новых технологий и сортов муки и крупы), альтернативных методов оценки качества зерна различных культур на основе системы баллов, пересмотр критериев отнесения зерноотходов к зерновым смесям и непосредственно к отходам различных категорий и др. подтверждаются стандартами, патентами и техническими условиями и апробируются в крупных производствах. Однако в практической деятельности их активное применение ограничивается регламентированным порядком организации первичного учета, порядком расчетов, например, расчета сумм к оплате сдатчикам за сданное зерно, и отражения операций на счетах бухгалтерского учета. Таким образом, отсутствие определенной свободы в выборе эффективных для организации первичных документов по их форме и структуре, методов документального оформления операций и их учета неизбежно приводит к инновационной и технологической инертности. Таким образом, сформировавшаяся в настоящее время в системе хлебопродуктов позиция по вопросу реформирования первичной документации представляется дискуссионной. Для решения указанных проблем предлагается использование практики учетной работы в других странах.

Зарубежный опыт регламентации порядка документального оформления операций в исследуемой отрасли несколько отличается от накопленного отечественного опыта. Наибольшее сходство методик и правил документального оформления имеют белорусские и российские нормативно-методические акты. Приказом Государственной хлебной инспекции России № 29 от 08.04.2002 г. утвержден Порядок учета зерна и продуктов его переработки и альбом первичных документов. Установлены перечень первичной документации и типовые формы первичных документов, которые не должны изменяться при их использовании в практической работе. В данном вопросе подходы к реформированию объясняются монопольным влиянием государства на рынке зерна. Однако произошедшие изменения в экономике России, связанные с приватизацией и акционированием организаций по заготовке зерна, изменили цели их деятельности. В настоящее время целью функционирования зернозаготовительных организаций не является выполнение установленных государством планов заготовок зерна в связи с сокращением последних и передачи данной функции исключительно фондовым элеваторам. Элеваторы и комбинаты хлебопродуктов в России нередко оказывают услуги по хранению, сушке, очистке, отгрузке зернопродуктов и их переработке или выступают в качестве посредников.

Одним из признаков активного развития российского рынка зерна является активное использование складского свидетельства, как инструмента развитого ресурсного рынка. Складское свидетельство выступает в форме товарораспорядительного документа, выдаваемого элеватором или комбинатом хлебопродуктов в подтверждение факта принятия зернопродуктов на хранение. В настоящее время факт сдачи сдатчиком зерна на хранение также подтверждается приходной квитанцией формы № 13, выдаваемой сдатчику. На первый взгляд данные документы выполняют одинаковые функции, однако складское свидетельство дает возможность производить операции, которые невозможны с элеваторной квитанцией. Практика использования складского свидетельства подтверждает его действенность на рынке зерна России. Данный вид ценной бумаги является первичным документом, подтверждающим приемку зерна на хранение. Он используется для оптимизации организации транспортировок и расчетов со сдатчиками, способствует снижению коммерческо-сбытовых расходов, дает гарантию сбыта зерна непосредственно покупателю, его полной оплаты и др. [2, с. 44-45]. Складские свидетельства в настоящее время могли бы эффективно использоваться и на отечественном рынке зерна.

Изучение методики документального оформления хозяйственных операций в зарубежных организациях исследуемой отрасли (ряда стран ЕС) показывает, что существуют в системе первичного учета существенные отличия. Предпосылкой этого является не столь значительное воздействие государства на рынок зерна, а именно на вопросы организации документирования и учета операций с зерном. Форма и структура первичных документов не являются объектом строгой регламентации со стороны соответствующих органов управления. Как правило, министерства сельского хозяйства по согласованию с налоговыми службами утверждают перечень реквизитов, наличие которых является обязательным в тех или иных первичных документах для различной сельскохозяйственной продукции. Структура таких бланков и правила их заполнения не установлены, форма документа и расположение в нем реквизитов определяются национальными правилами и традициями делопроизводства. На порядок документального оформления операций с зернопродуктами непосредственное влияние оказывают положения национальных стандартов зерновых культур, где дается полная характеристика зерновой культуры и указан перечень показателей качества, обязательных к отражению в первичных документах по приемке, хранению, подработке и реализации зерна.

По нашему мнению, форма и содержание первичных документов отражают задачи, поставленные перед первичным учетом зернопродуктов и учетом затрат по их приемке, хранению, подработке и реализации. Информационная емкость первичных документов в ЕС в значительной степени зависит от потребностей пользователей оперативной информации. В целях определения направления информационных потоков и их влияния на организацию первичного учета проведем сравнительный анализ реквизитов первичных документов по приемке зерна на хранение в Беларуси и Литве (табл. 1).

Таблица 1

Сравнительный анализ формы приемной квитанции Беларуси и Литвы

Реквизиты	Содержание		Примечания
	Квитанция на приемку хлебопродуктов ф. № 13 (Беларусь)	Приемная квитанция (Литва)	
Сдатчик	Наименование сдатчика (организации)	Наименование сдатчика (организации) или Фамилия и имя сдатчика (физического лица), банковские реквизиты, код организации, код плательщика НДС, номер регистрационного удостоверения; личный номер и паспортные данные (если физическое лицо)	
Покупатель	Наименование покупателя (элеватора или комбината хлебопродуктов), код по ОКПО	Наименование покупателя (организации), код покупателя, код плательщика НДС, номер регистрационного удостоверения	
Основание приемки	№ реестра сопроводительных документов, № сортового документа, дата	№ счета-фактуры, № анализа пробы зерна, дата	В квитанции ф. № 13 не отражается № карточки анализа зерна, данные содержит реестр
Показатели качества	Сорт, репродукция, сортовая чистота, категории, класс семенного стандарта; показатели качества: влажность, сорные и зерновые примеси, натура, зараженность	Сорт, класс зерна, результаты лабораторного анализа (все показатели согласно стандарта культуры, в т.ч. отдельно - показатели качества: натура, влажность, сорные и зерновые примеси)	
Методика расчетов со сдатчиком	Расчет зачетной массы партии зерна, стоимости, скорректированной на показатели качества, натуральные и денежные скидки, надбавки за качество, НДС, итого к выплате сдатчику	Расчет зачетной массы партии зерна, стоимости, скорректированной на показатели качества, натуральные и денежные скидки, надбавки за качество, НДС, итого к выплате сдатчику	В квитанции ф. № 13 расчет отражается в таблице специальной формы
Место хранения	№ склада	-	
Прочие данные	Подписи двух первых лиц организации, которые скрепляются печатью организации, № и дата приказа на отпуск	Подписи двух первых лиц организации, которые скрепляются печатью организации	

Выбор данного первичного документа в качестве объекта сравнения обусловлен его решающим значением в определении фактической себестоимости закупаемых зернопродуктов и сумм возмещений за подработку зерна, не соответствующего показателям качества по влажности и сорности. Квитанция на приемку хлебопродуктов подтверждает закупку и приемку зерна от сельскохозяйственных организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств. Она выполняет ряд функций: является документом, на основании которого зерно поступает на склад (в силос); расчетным документом, подтверждающим расчет суммы к оплате; денежным документом, фиксирующим выплату денег при закупке зерна; документом, подтверждающим выполнение плана закупки зерна и заключенных договоров.

Проведенный сравнительный анализ дает основание сделать вывод о значительно большей информационной нагрузке приемной квитанции, составленной согласно требований, имеющих место в странах ЕС. Отдельные ее показатели также отражаются в таких формах первичных документов, как карточка анализа зерна, приемный акт (выдается водителю после взвешивания автомобиля на автомобильных весах), что позволяет проводить быстрее их встречную проверку. Кроме того, отражение в приемной квитанции большего количества показателей качества, включая общепринятые (натура, влажность, сорность, зараженность вредителями), значительно облегчает идентификацию партии зерна, подлежащей возврату сдатчику по окончании срока хранения и определению затрат по хранению и подработке зерна. Однако, концентрация значительного объема информации в рамках одного первичного документа может быть предпосылкой дублирования потоков оперативной информации.

Отечественный вариант приемной квитанции (ф. № 13) является бланком строгой отчетности и выдается сдатчику зернопродуктов только с реестром сопроводительных документов на принятое зерно (ф. № 4),

который является приложением к приемной квитанции. Одновременно, составление реестра формы № 4 требует переноса записей результатов лабораторного анализа зерна поступившей партии из лабораторных журналов. Таким образом, приемка зернопродуктов в отечественных условиях требует составления, по меньшей мере, трех первичных документов и переноса в них отдельных показателей из двух журналов, которые также принято считать в исследуемой отрасли первичными документами. В сравнении с отечественной практикой документирования операций по закупке зерна европейский вариант формы приемной квитанции способствует сокращению количества документов, оформляемых по данным операциям, упрощая тем самым документооборот и уменьшая время на обработку первичных документов. В этой связи считаем, что рассмотренный зарубежный порядок ведения первичного учета приемки зерна представляется более рациональным, и отдельные его преимущества могут быть использованы в процессе преобразования методики документального оформления в отечественных условиях.

Обобщив зарубежный опыт документального оформления операций заготовления зерна, считаем, что в настоящее время наиболее рациональным является решение проблемы документального оформления приемки зерна в следующем направлении.

Во-первых, следует отказаться от жесткого регламентирования форм и структуры бланков всех первичных документов, применяемых в системе хлебопродуктов, а также правил их заполнения, за исключением отдельных форм, являющихся бланками строгой отчетности. Также считаем, что следует в рекомендательном порядке установить перечень реквизитов, обязательных для отдельных групп документов или операций, что позволит организациям самостоятельно решать вопрос о формировании границ информационного поля первичного учета. Это также позволит быстрее и с меньшими препятствиями внедрять в массовое производство апробированные разработки отечественных ученых.

Во-вторых, целесообразно пересмотреть содержание и структуру бланков строгой отчетности, например, бланка квитанции на приемку хлебопродуктов формы № 13, увеличить их информационную емкость. Так, в указанной форме № 13 следует более подробно указать следующее:

- дополнительную информацию о сдатчике (например, код по ОКПО);
- комплекса показателей качества (согласно технических условий, стандартов, ГОСТов зерновых культур), определенных путем лабораторного анализа проб зерна, а также номера лабораторного анализа (приложение 1).

Приложение 1
Специализированная форма № ЗХС-13

Покупатель	Поставщик
Наименование организации _____ Код УНН _____ Лицензия _____ Код ОКПО _____ Реквизиты банка _____	Наименование организации _____ Код УНН _____ Лицензия _____ Код ОКПО _____ Реквизиты банка _____
Приемщик	
Должность _____ Ф.И.О. _____ Склад (силос) № _____	Ф.И.О. _____ Место жительства _____ Документ, удостоверяющий личность (наименование, №, серия) _____ Справка о наличии подсобного хозяйства (№, дата, кем выдана) _____

КВИТАНЦИЯ № _____
НА ПРИЕМКУ ХЛЕБОПРОДУКТОВ
от " _____ " _____ 20 ____ г.

Зерновая культура (сорт, класс) _____
Основание приемки (ТТН, сортовой документ №) _____
Анализ зерна, № _____

Натура, г/л	Влажность, %	Примеси, %		Проросшее зерно, %	Поврежденное зерно, %	Зараженность	Содержание белков, %
		сорная	зерновая				

1. Расчет стоимости зерно по зачетной массе

Зерновая культура	Физическая масса нетто, кг	Натуральная скидка или надбавка		Зачетная масса, кг	Цена за 1 т	Сумма, руб. (включая НДС)	Ставка НДС, %	Сумма НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
		%	кг						

2. Расчет денежных скидок и надбавок за качество

Зерновая культура	Скидки, руб.				Надбавка по натуральной массе, руб.	Сортовая надбавка	
	по зерновой примеси	по натуральной массе	по зараженности	итого		%	руб.

3. Расчет денежной платы

Зерновая культура	Плата за сушку			Плата за очистку		
	за 1 т	масса, т	сумма, руб.	за 1 т	масса, т	сумма, руб.

Всего к выплате _____ руб.

(цифрами, прописью)

Физическая масса нетто _____ кг

(цифрами, прописью)

Руководитель _____

Гл. бухгалтер _____

Предлагаемые дополнения в форму № 13 позволят расширить ее возможности не только как источника информации о сданной партии зернопродуктов, но и как первичного документа, гарантирующего возврат сданного сырья по истечении срока его хранения. Расширение информационной емкости формы № 13 будет способствовать отказу от использования некоторых первичных документов, например, реестра сопроводительных документов на принятое зерно формы № 4. Использование предлагаемой формы приходной квитанции может в определенной степени компенсировать отсутствие складских свидетельств на отечественном зерновом рынке и в практике их учета.

Принятые методики систематизации накапливаемых данных во многом обуславливают эффективность бухгалтерского учета, поскольку большинство информации, содержащейся в первичных бухгалтерских документах, подлежит контролю, проверке, регистрации в накопительных и сводных регистрах бухгалтерского учета. Преобразование системы первичного учета операций с зернопродуктами и затрат по их приемке, хранению, подработке и реализации является предпосылкой отказа от традиционно доминирующих в отрасли контрольных и счетоводческих функций учета по сравнению с функцией интерпретации и передачи информации для принятия обоснованных управленческих решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Каклюгин В.Г. Совершенствовать учет в зерноперерабатывающих предприятиях/ Экономика сельскохозяйственных перерабатывающих предприятий.– 2001.– № 9.– С. 23-27.
2. Кутовой В.В. Складское свидетельство – инструмент цивилизованного рынка зерна/ Экономика сельскохозяйственных перерабатывающих предприятий.– 2001.– № 9.– С. 44-47.
3. Методические указания по использованию государственных хлебных ресурсов. Утв. Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от 30.06.1999 г. № 174.– Мн., 1999.
4. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. Учебник для вузов.– Мн.: ООО "Мисанта", 1999.– 199 с.
5. О закупочных ценах на продукцию растениеводства урожая 2004 г., реализуемую для государственных нужд. Постановление Совета Министров РБ от 11.03.2004 г. № 256.
6. Уварова Н.Г. Учет закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья/ Бухгалтерский учет и анализ.– 2004.– № 9.– С. 22-29.
7. Petraitis V., Magyla A., Malauskas V., Čiuberkis S., Gaurilčikienė I. Konkurencingo grūdų ūkio perspektyvos/ Konkurencingas žemės ūkis ir jo svarba šalies ekonomikai. Mokslinės konferencijos pranešimai. (Vilnius, 2000 m. Gruodžio 21 d.).– V.: Lietuvos agrarinės ekonomikos institutas, 2000.– 245 p.
8. Valužis K. Ūkininkų ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymas ir ekonominis vertinimas.– V.: UAB "Viltis", 2003.– 296 p.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С КОРПОРАТИВНЫМИ ОБЛИГАЦИЯМИ:
ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Е.С. Калачик, БГЭУ

Акционерные общества, являющиеся основной формой организации современных крупных предприятий во всем мире, представляют собой наиболее совершенный правовой механизм по организации экономики на основе объединения имущества юридических и физических лиц.

В Республике Беларусь основным способом создания акционерных обществ стала реорганизация государственных предприятий. Приватизация проводилась как стратегическое преобразование, посредством которого государственную собственность следовало передать частным собственникам, которые должны были