

- взаимное сотрудничество в области международных грузовых перевозок и создание международных логистических центров;
- взаимопонимание, взаимодействие и координация действий в рамках Восточного партнерства;
- координация миграционной политики, борьба с нелегальной миграцией, взаимодействие правоохранительных органов в борьбе с организованной преступностью, торговлей наркотиками и людьми путем подписания двусторонних договоров;
- расширение взаимной выставочной деятельности с целью продвижения товаров.

Все эти и другие направления в определенной степени будут способствовать дальнейшему расширению белорусско-молдавских внешнеэкономических связей для решения социально-экономических задач.

**Н.А. Лесневская, канд. экон. наук, доцент
БГЭУ (Минск)**

УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В СФЕРЕ УСЛУГ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Организации, текущая деятельность которых связана с производством услуг, имеют существенные различия в процессах, составляющих кругооборот хозяйственных средств. Это связано с тем, что производство в сфере услуг обеспечивают ресурсы, не имеющие материально-вещественной формы: трудовые, интеллектуальные, финансовые, а также права и услуги, приобретаемые у поставщиков и правообладателей для обеспечения основного вида деятельности. Еще одной особенностью кругооборота хозяйственных средств в этой сфере является отсутствие процесса выпуска готовой продукции. Данные аспекты следуют принимать во внимание при разработке методик бухгалтерского учета доходов и расходов, а также при их распределении между смежными отчетными периодами для обоснованного формирования финансового результата от видов деятельности. Однако применяемые в настоящее время принципы признания и отражения в бухгалтерском учете доходов и расходов разработаны с учетом отраслевых особенностей организаций сферы материального производства и связаны с передачей права собственности на реализованные материальные ценности. По своему содержанию Типовой план счетов также ориентирован на формирование системы бухгалтерских показателей, отражающих последовательность производства и реализации товаров.

Однако в экономике, где объем производства услуг практически со-поставим с объемом производства товаров и имеет устойчивую тенденцию к росту, инструментарий, используемый для формирования основных оценочных показателей, следует адаптировать с учетом особенностей кругооборота хозяйственных средств в сфере нематериального про-

изводства. В связи с этим необходимо обосновать экономическую сущность новых счетов, предназначенных для учета ресурсов, используемых в основном производстве и относимых по отношению к себестоимости к прямым расходам, а также разработать методики бухгалтерского учета приобретения и использования нематериальных ресурсов. Актуальными проблемами являются обоснование модели аналитического и сводного учета затрат на производство, принципов распределения расходов между реализованными услугами и услугами, фактически не оказанными потребителям, исследование влияния методов оценки остатков незавершенного производства и принципов признания доходов и расходов в сфере нематериального производства на его финансовые результаты. В итоге перечисленные проблемы подтверждают актуальность рассматриваемой темы.

Признание факта реализации услуг имеет свои экономические и юридические особенности, что оказывает влияние на величину доходов отчетного периода. Выручка от реализации признается только с учетом завершенности сделки на отчетную дату, а именно когда предоставляются непосредственно сами услуги. На практике часто возникает ситуация, когда покупатель оплачивает стоимость заказа, а производитель услуг оформляет документ, согласно которому заказчик приобретает право на получение указанных в нем услуг в установленный промежуток времени. К таким документам относят туристический ваучер, абонемент на обслуживание, подарочный сертификат, квитанцию о приеме заказа, документ на проезд, получение услуг связи и т.д. Необходимость оформления этих документов обусловлена тем, что фактическое оказание услуг не совпадает во времени с фактом их оплаты, в результате чего в бухгалтерском учете производителя отражается кредиторская задолженность заказчика. Однако операция, связанная с предоставлением прав на получение услуг, по своей экономической характеристике в большей мере соответствует доходам будущих периодов, а не кредиторской задолженности. Результат этой операции целесообразно трактовать как «отложенные права на услуги собственного производства». Сущность нового элемента бухгалтерского учета определяется временной разницей между фактически полученными доходами от реализации прав на услуги и понесенными в связи с этим расходами, которые осуществляются единовременно в момент производства, реализации и потребления услуги.

Величина отложенных прав на услуги оценивается в сумме фактически полученных денежных средств. После потребления услуг заказчиком полученные ранее доходы могут быть идентифицированы как выручка от реализации, а понесенные расходы в связи с оказанием услуг сопоставляются с полученными доходами в целях определения финансового результата отчетного периода.

Введение нового элемента в предметную область бухгалтерского учета предполагает использование отдельного счета, на котором будут учтены доходы будущих периодов до момента признания расходов, необходимых для фактического оказания услуг с целью признания сдел-

ки завершенной. В соответствии с экономической характеристикой фактов хозяйственной жизни, признаваемых как отложенные права на услуги собственного производства, на субсчете 98-1 отражается в качестве источника стоимость фактически поступивших средств, полученных в качестве оплаты прав на услуги, которые будут оказаны в последующие отчетные периоды. Согласно правилу соответствия доходов расходам и методу, определяемому МСФО «по мере готовности», стоимость фактически полученных активов может быть признана доходами будущих, а не кредиторской задолженностью, как это происходит в настоящее время.

По дебету субсчета 98-1 «Отложенные права на услуги собственного производства» будет обобщаться информация о доходах, соответствующих понесенным расходам в момент завершения сделки по реализации услуг. Такие доходы следует списывать в кредит счета 90 «Реализация» и учитывать при налогообложении и формировании финансового результата отчетного периода. По кредиту счета 98-1 будут отражены доходы, возникающие в результате образования временной разницы между фактически полученными платежами и непонесенными расходами, что не позволяет их учесть в объеме реализации отчетного периода. Сальдо субсчета 98-1 покажет стоимость прав на услуги, переданных покупателям, когда факт оказания услуг отложен во времени.

Для организации бухгалтерского учета ресурсов, используемых в виде прав и услуг, приобретенных у поставщиков для производства новых видов услуг, необходимо использовать отдельный счет. В настоящее время в бухгалтерском учете расходы, связанные с приобретением таких ресурсов, трактуются как кредиторская задолженность, авансы выданные, остатки незавершенного производства, либо расходы будущих периодов. При этом, согласно существующим критериям, при оценке финансового состояния эти активы обладают различной степенью ликвидности и различаются по экономической сущности.

Для формирования информации о правах и услугах, приобретенных для использования в производственном процессе либо для их дальнейшего продвижения на рынке и продажи покупателям, по нашему мнению, необходимо использовать отдельный счет, близкий по экономическому содержанию к счету 97 «Расходы будущих периодов». В соответствии с положениями МСФО расходы, которые не приводят к образованию доходов в текущем отчетном периоде, принято идентифицировать как активы, однако в балансе расходы будущих периодов не отражаются. Следовательно, на начальном этапе трансформации нашей бухгалтерской отчетности, согласно положениям МСФО, для учета нематериальных ресурсов текущего использования в сфере производства услуг могут применяться отдельные субсчета, открываемые к счету 97 «Расходы будущих периодов»:

- 97-1 «Права и услуги, приобретенные для производства»;
- 97-2 «Права и услуги, приобретенные для реализации»;
- 97-3 «Расходы будущих периодов общехозяйственного назначения».

Использование предлагаемого перечня счетов второго порядка целесообразно еще и потому, что при включении нематериальных ресурсов в состав производственных затрат непосредственно в момент их приобретения, важно достоверно определить объект учета затрат. Если по каким-либо причинам этот объект не очевиден, то выполнить бухгалтерскую запись на дату составления первичного документа невозможно. Это приводит к нарушению техники и контрольной функции бухгалтерского учета.

По своей экономической характеристики субсчета 1 и 2 предназначены для обобщения информации о нематериальных ресурсах, оплата и приобретение которых произведены в текущем отчетном периоде, но их использование в текущей деятельности либо реализация будет осуществляться в течение последующих отчетных периодов. Права и услуги, оплаченные, полученные и использованные для производства новых видов услуг в одном отчетном периоде, могут списываться непосредственно на счета учета основного производства.

Предлагаемые счета целесообразно также использовать для организации бухгалтерского учета денежных документов, которые отражают документально оформленные права на получение указанных в них услуг. С использованием таких документов в настоящее время оформляется право проезда на транспорте, оплата стоимости услуг связи, а также прочих государственных и вексельных сборов. Перечень этих прав будет расширяться с развитием рынка услуг. Аналитический учет по субсчетам 97-1 и 97-2 целесообразно организовывать по видам прав и услуг, приобретенных для производства и реализации.

Широкий ассортимент услуг, в том числе оказанных по индивидуальным заказам, требует обоснования применяемых тарифов на оплату. Для их определения следует разработать и смоделировать систему учета затрат, отражающую наиболее характерные особенности производства услуг. Такая система позволяет формировать исходную информацию о прямых и косвенных затратах по каждому объекту в целях рациональной организации аналитического учета производственных расходов и калькулирования себестоимости услуг по видам.

Построение системы аналитического учета расходов в сфере услуг потребует пересмотра состава и сущности элементов затрат. В объеме материальных затрат следует учесть права и услуги, приобретенные для производства, которые по своей сущности соответствуют показателю промежуточного потребления, но не являются материальными.

Актуальной проблемой является разработка типовой номенклатуры калькуляционных статей, составляющих себестоимость услуг, в том числе интеллектуальноемких и научноемких услуг. Такая номенклатура должна включать статьи, на которые по прямому признаку будут списываться права и услуги, приобретенные для производства, профессиональные и социальные расходы и выплаты персоналу в соответствии с законодательством и трудовым договором.

Для организаций сферы услуг требуют обоснования принципы и методы оценки остатков незавершенного производства. Их следует разра-

батывать исходя из сущности объектов учета затрат и хозяйственных операций, в результате которых образуется сальдо по счету 20 «Основное производство».

Каждый вид деятельности имеет свою технологию производства, обусловленную используемыми ресурсами, организационной структурой, методами группировки и обобщения информации о затратах. В этих условиях необходима разработка многоступенчатой системы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, поскольку выбор объектов распределения, применяемых методов и общей последовательности оказывает влияние на финансовый результат отчетного периода.

Нерешенной проблемой является моделирование системы сводного учета затрат, основанной на общих принципах управленческого учета и отражающей отраслевые особенности процесса производства услуг. Ее построение в каждом случае целесообразно осуществлять, ориентируясь на выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости, объектов учета затрат, производственную и организационную структуру субъекта. В организациях сферы услуг моделирование системы учета затрат и организация их сводного учета осуществляются, как правило, с учетом особенностей позаказной системы. Ее совершенствование может происходить с использованием основных способов сводного учета затрат, разработанных в теории управленческого учета. К ним относится применение счетов-экранов, раздельного учета затрат либо калькулирование себестоимости услуг с длительным производственным циклом.

Таким образом, порядок признания текущих доходов и расходов в сфере производства услуг, применяемые методики их учета, принципы распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами, выбор методов оценки незавершенного производства, распределение накладных расходов и системы сводного учета затрат оказывают непосредственное влияние на величину конечного финансового результата. Их описание необходимо производить в учетной политике организаций сферы услуг.

*И.В. Мирочицкая, канд. экон. наук, профессор
БГЭУ (Минск)*

АГРОПРОДОВОЛЬСТВЕННЫЙ ПОТЕНЦИАЛ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА И ПЕРСПЕКТИВЫ СОТРУДНИЧЕСТВА

Главной задачей агропромышленного комплекса любой страны является обеспечение продовольственной безопасности ее населения преимущественно за счет собственного производства. Начало 90-х гг. XX в. для большинства бывших советских республик характеризуется значительным падением объемов производства сельскохозяйственной про-