

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.1:658.8

ПОНОМАРЕНКО
ЕЛЕНА ПАВЛОВНА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
И АНАЛИЗА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В ТОРГОВЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2007

Работа выполнена в УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»

Научный руководитель Панков Дмитрий Алексеевич, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Официальные оппоненты: Кравченко Леонид Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле

Сушко Таисия Ивановна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Могилевский государственный университет продовольствия», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Оппонирующая организация УО «Полоцкий государственный университет»

Защита состоится 12 декабря 2007 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), kireeva_e@bseu.by, тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 9 ноября 2007 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

ВВЕДЕНИЕ

В социально ориентированной рыночной экономике возрастает ответственность руководства торговой организации перед государством и учредителями (собственниками) за выполнение возложенной на нее миссии и финансовый результат. Поэтому на микроэкономическом уровне управления менеджерами решаются задачи обеспечения устойчивого развития организации, эффективного использования ее ресурсов и повышения рентабельности деятельности.

Появление в теории и практике бухгалтерского учета и экономического анализа в Республике Беларусь понятий «доходы» и «расходы», рассматриваемых как факторы формирования финансового результата, обусловило рост внимания к ним со стороны менеджеров организаций и учетных работников. Повышение эффективности управления доходами и расходами возможно при наличии достаточной и достоверной информации о данных объектах, максимально удовлетворяющей запросы ее пользователей.

Разработанные в рамках реализации Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов не полностью раскрывают содержание, порядок признания данных объектов и признаки систематизации информации о них в учете и отчетности. Эти обстоятельства предопределили необходимость совершенствования бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов как основных источников информации для управления ими.

Отечественными и зарубежными учеными внесен значительный вклад в развитие теории и практики управления доходами и расходами, их учета и анализа. Исследованию вопросов бухгалтерского учета и экономического анализа доходов и расходов посвящены работы многих отечественных и зарубежных ученых, в частности Ф.Ф. Бутынца, Л.Т. Гиляровской, Л.Л. Ермолович, В.В. Ковалева, Л.И. Кравченко, Ж.Г. Леонтьевой, Е.В. Негашева, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, Д.А. Панкова, П.Я. Папковской, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова, В.И. Стражева, А.Д. Шеремета и др.

Не умаляя научной значимости и практической ценности результатов проведенных исследований, необходимо отметить, что многие аспекты учета и анализа доходов и расходов еще недостаточно изучены, отдельные положения нуждаются в уточнении и дальнейшем развитии. Цели современного менеджмента обуславливают необходимость дополнительных исследований признаков классификации доходов и расходов, организации и методик их бухгалтерского учета и анализа, обоснования условий, определяющих факт их возникновения. Актуальность вышеизложенных проблем и недостаточность их разработки в экономической литературе и нормативных правовых актах определили выбор темы диссертации, цель, задачи и направления исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Работа выполнена в соответствии с темами научных исследований УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации» «Развитие методик бухгалтерского учета имущества, обязательств и капитала в потребительской кооперации в современных условиях хозяйствования» (№ ГР 20023306, 2002 г.) и «Разработка методик проведения ревизий и проверок расходов, доходов и финансовых результатов в торговле и общественном питании потребительской кооперации Республики Беларусь» (№ ГР 2005744, 2005 г.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются уточнение содержания понятия «выручка», теоретическое обоснование и разработка методических и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и экономического анализа доходов и расходов торговых организаций.

Для достижения указанной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- обосновать экономическую сущность понятия «выручка» для целей бухгалтерского учета, привести его содержание в соответствие с требованиями МСФО, уточнить виды выручки;
- разработать предложения по совершенствованию признаков группировки доходов и расходов коммерческой организации в бухгалтерском учете и отчетности Республики Беларусь исходя из современных информационных потребностей субъектов управления;
- обосновать предложения по адаптации опыта признания доходов и расходов в бухгалтерском учете Республики Беларусь применительно к требованиям МСФО;
- разработать рекомендации по развитию методик бухгалтерского учета доходов и расходов в торговых организациях Республики Беларусь и совершенствованию его организации в условиях применения компьютерных технологий обработки данных;
- разработать методику анализа доходов и расходов торговой организации, позволяющую оценить окупаемость произведенных расходов и качество полученных доходов, а также форму внутренней отчетности, обеспечивающую получение информации, необходимой для проведения экономического анализа этих объектов.

Недостаточная научная разработка методик бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов в торговых организациях обусловили выбор объекта и предмета исследования. Объектом исследования является система бухгалтерского учета и экономического анализа доходов и расходов в торговых органи-

зациях Республики Беларусь. Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методических и практических аспектов совершенствования бухгалтерского учета и экономического анализа доходов и расходов торговых организаций.

Положения, выносимые на защиту.

1. Уточненное определение выручки как доходов, полученных от исполнения возмездных хозяйственных договоров и предназначенных для возмещения расходов по их извлечению. Данное определение расширяет содержание понятия «выручка» за счет включения в него доходов как от реализации активов, так и от предоставления их в возмездное пользование и, в отличие от принятой в Республике Беларусь трактовки, не ограничивается только доходами от видов деятельности.

2. Усовершенствованная классификация доходов и расходов, послужившая основой для разработки рекомендаций по развитию бухгалтерского учета этих объектов. Ее новизна, по сравнению с существующей в Республике Беларусь, заключается в обосновании новых (источники возникновения доходов и расходов, их принадлежность к предмету деятельности) и уточнении существующих (условия получения доходов / осуществления расходов) признаков систематизации данных объектов. Отражение в бухгалтерском учете данных о доходах и расходах в соответствии с предложенной их классификацией позволяет получать о них качественно новую информацию, соответствующую требованиям МСФО и современного менеджмента.

3. Научно обоснованные условия признания в бухгалтерском учете доходов и расходов, в том числе выручки и расходов от реализации активов, выполнение которых позволит однозначно установить факт их возникновения. Предложено существующие в Республике Беларусь условия признания доходов и расходов дополнить условиями — наличие вероятности поступления (утраты) экономических выгод, переход права собственности на реализуемые активы к покупателю, возможность оценки понесенных расходов. Кроме того, все условия признания разделены на общие (для всех видов доходов и расходов) и частные (для выручки и расходов от реализации активов).

4. Рекомендации по совершенствованию организации и методик бухгалтерского учета доходов и расходов торговой организации. Их сущность заключается:

- в разработке многоуровневой системы счетов бухгалтерского учета доходов и расходов на основе предложенной в диссертации их классификации, которая позволяет систематизировать информацию о данных объектах применительно к современным потребностям в ней субъектов управления;
- развитии методики учета расходов по продаже товаров и издержек обращения торговых организаций по их функциональному назначению, которая, в отличие от существующей, обеспечивает формирование в бухгалтерском учете

информации о себестоимости реализованных товаров, расходах на хранение и реализацию товаров и управленческих расходах, необходимой для составления отчета о прибылях и убытках на основе функционального подхода;

- обосновании необходимости использования в Республике Беларусь принятых МСФО методов идентификации доходов и расходов, а также разработке на их основе методики учета отложенных доходов и расходов с применением счетов 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов». Данная методика учета рекомендуется для отражения отложенных доходов и расходов в тех случаях, когда право собственности на активы перешло к покупателю, но не соблюдены иные условия для признания их в качестве доходов и расходов отчетного периода;

- разработке механизма реализации предложенных методик бухгалтерского учета доходов и расходов торговых организаций в рамках программного продукта «1С: Предприятие», обеспечивающего формирование аналитической информации в разрезе, необходимом для проведения экономического анализа и осуществления управления.

5. Усовершенствованная методика анализа доходов и расходов торговой организации, которая, в отличие от существующих, обеспечивает комплексное изучение данных объектов на микроуровне и формирование информационной базы для управления ими. Ее новизна заключается:

- в раскрытии взаимосвязи различных типов совместной структурной динамики доходов и расходов с изменением финансового результата и объемов деятельности организации, что позволит объективно оценить тенденции их развития и повысит обоснованность принимаемых управленческих решений;

- обосновании показателей оценки качества полученных доходов, позволяющих определить инвестиционную привлекательность организации и возможность получения доходов в будущем;

- определении системы показателей для оценки сбалансированности доходов и расходов, дающей возможность выявить высоко- и низкодходные виды деятельности и обеспечить на основе рационального сочетания их структуры формирование необходимого финансового результата;

- обосновании факторов, обуславливающих изменение показателей окупаемости расходов, и разработке алгоритма расчета их влияния;

- разработке формы внутреннего отчета о доходах и расходах, формируемого на основе систематизируемой в бухгалтерском учете информации, который дает возможность обобщить информацию о доходах и расходах организации в разрезе, необходимом для проведения их анализа и управления.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным, целостным и законченным научным исследованием по проблемам совершенствования методик бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов в торговых

организациях Республики Беларусь. Выносимые на защиту положения диссертационного исследования разработаны соискателем лично, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные положения, выводы и результаты диссертационного исследования докладывались на следующих конференциях: «Потребительская кооперация: теория, практика, проблемы и перспективы развития» (Гомель, 2004), «Управление экономическим потенциалом региона в условиях международной интеграции» (Гомель, 2004), «Социальное партнерство в условиях социально-правового государства: региональный аспект» (Гомель, 2005), «Актуальные проблемы рыночной экономики» (Бобруйск, 2005), «Социально-экономические основы управления экономическим потенциалом региона» (Гомель, 2005), «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2006), «Актуальные проблемы учета и финансов в организациях потребительской кооперации, других сферах и отраслях» (Новосибирск, 2006), «Учетно-аналитические системы: глобальный и национальный аспекты» (Полтава, 2006), «Идеология и практика социального партнерства: опыт и перспективы развития» (Гомель, 2006), «Актуальные проблемы социально-экономического развития Республики Беларусь» (Гродно, 2006), «Механизмы устойчивого развития инновационных социально-экономических систем» (Бобруйск, 2007). Тезисы докладов и выступлений опубликованы в соответствующих изданиях.

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертационного исследования опубликовано 16 научных работ, в том числе 5 статей в научных рецензируемых журналах (1,9 авторского листа), 2 — в сборниках научных трудов (0,5 авторского листа), 9 — в материалах конференций.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из перечня условных обозначений, введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 220 наименований, и приложений. Работа изложена на 194 страницах. Объем, занимаемый 19 таблицами, 12 рисунками и 39 приложениями, составляет 79 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

В первой главе **«Доходы и расходы коммерческой организации как объекты бухгалтерского учета: сущность, классификация, признание»** определена значимость доходов и расходов для управления финансовыми результатами организации, рассмотрены бухгалтерский, экономический и юридический подходы к определению данных понятий, уточнены определения доходов и расходов как объектов бухгалтерского учета и содержание категории

«расходы», предложена усовершенствованная классификация доходов и расходов, которая положена в основу организации их учета, раскрыта сущность и обоснованы общие и частные условия признания доходов и расходов.

Результаты исследования показали, что официальные определения доходов и расходов, данные в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», а также в инструкциях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации», заимствованы из МСФО. Они раскрывают сущность данных объектов бухгалтерского учета с точки зрения их влияния на активы, пассивы, капитал организации. Однако в вышеназванных нормативных правовых актах имеются некоторые разночтения и неточности в раскрытии содержания этих категорий: доходы отождествляются с экономической выгодой организации; понятие экономической выгоды и, соответственно, доходов и расходов связывается с категорией «имущество», вследствие чего доходами формально должен признаваться приток экономических выгод в результате совершения операций с имуществом, находящимся в собственности организации, что не соответствует порядку их признания, принятому МСФО; не выделены условия, при которых прирост экономической выгоды организации можно признать ее доходом; в определении понятия «расходы» не учтена возможность их возникновения в результате снижения стоимости активов организации; отсутствует указание на временную определенность доходов и расходов, т.е. на отчетный период, к которому они относятся.

На основании изучения научной экономической литературы в диссертации предложены следующие уточненные определения доходов и расходов:

- доходы — поступление или прирост активов или отмена обязательств организации в течение отчетного периода, приводящие к увеличению ее капитала, не связанному с его инвестированием собственниками (участниками);
- расходы — выбытие или уменьшение активов или возникновение обязательств организации в течение отчетного периода, приводящие к уменьшению ее капитала, не связанному с его изъятием собственниками (участниками).

Данные определения наиболее полно выражают сущность доходов и расходов и согласуются с требованиями МСФО.

В результате изучения номенклатуры расходов, приведенной в Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации», выявлено, что установленный в Республике Беларусь их состав неполон. Соискателем обоснована необходимость признания расходами налогов и сборов из прибыли, а также платежей в связи с применением мер административной ответственности к организации за нарушение налогового и иного законодательства. Во-первых, сущность этих платежей соответствует определению расходов организации, данному в Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации», во-вторых, они участвуют в формировании чистой прибыли.

Систематизация информации о доходах и расходах в бухгалтерском учете осуществляется на основе признаков, определенных их научно обоснованной классификацией. Она должна включать те признаки систематизации информации, которые обеспечивают полноту ее раскрытия и полезность для внутренних и внешних пользователей. Исследование существующей в Республике Беларусь классификации доходов и расходов для целей бухгалтерского учета позволило определить присущие ей недостатки: отсутствие научного обоснования классификационных признаков и, как следствие, группировка доходов и расходов на основании приведенного их перечня; сложность получения информации о взаимосвязанных доходах и расходах, необходимой для оценки окупаемости последних; невозможность систематизации доходов (расходов) по условиям их получения (осуществления) в связи с включением чрезвычайных доходов (расходов) в состав внереализационных; несоответствие формируемой в бухгалтерском учете информации целям внутрихозяйственного управления и ориентация классификации на составление отчета о прибылях и убытках.

В экономической литературе сформировались два подхода к совершенствованию классификации доходов и расходов для целей бухгалтерского учета: уточнение состава отдельных групп доходов и расходов исходя из их экономического содержания в рамках существующих классификационных групп и обоснование новых признаков классификации. В диссертации разработана классификация доходов и расходов, в основу которой положены новые группировочные признаки (источники возникновения доходов и расходов, их принадлежность к предмету деятельности), а также уточнены существующие (условия получения доходов / осуществления расходов). Отражение в учете доходов и расходов организации в соответствии с предложенными классификационными признаками обеспечит систематизацию информации по источникам происхождения доходов и расходов с учетом их принадлежности к предмету деятельности организации и повысит ее полезность для управления данными объектами.

На основе изучения определений выручки, приведенных в экономической литературе и нормативных правовых актах Республики Беларусь, соискателем уточнено ее содержание. Научно обоснована необходимость использования этого понятия для обозначения всех доходов, полученных вследствие исполнения возмездных хозяйственных договоров и предназначенных для возмещения понесенных расходов. Данное определение дает основания причислять к выручке доходы как от продажи активов, так и от предоставления их за плату в пользование и расширяет содержательный аспект данного понятия за счет включения в него всех доходов, а не только относящихся к видам деятельности организации, в отличие от предписаний нормативных правовых актов Республики Беларусь.

С целью обоснования содержания бухгалтерской процедуры признания доходов и расходов в диссертации предложено определять ее как процесс, в ходе которого осуществляются действия по квалификации, классификации, квантификации, идентификации и регистрации данных объектов в бухгалтерском учете. Признание доходов и расходов заключается в установлении их соответствия определению данных объектов учета, принадлежности к одной из групп, стоимостной оценки, связи с определенным периодом времени, а также отражении в учетных регистрах.

Идентификация доходов и расходов в соответствии с принятым в учетной политике методом обеспечивается после выполнения ряда условий, подтверждающих факт их возникновения. Изучение существующих в Республике Беларусь условий признания доходов и расходов, анализ их соответствия установленным в положениях (стандартах) бухгалтерского учета Российской Федерации, Украины, Молдовы и МСФО позволили выявить некоторые проблемы их применения в национальной учетной системе: условия признания установлены только для доходов по видам деятельности и части операционных доходов, которая согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» имеет связь с соответствующими расходами; не выделены условия признания отдельных видов выручки; в числе условий признания доходов не определена важная составляющая факта продажи — переход права собственности и значительных рисков к покупателю; отсутствует существенное условие квалификации доходов и расходов — вероятность увеличения (уменьшения) экономических выгод организации; не определены условия признания расходов.

По результатам проведенных исследований соискателем уточнены общие условия признания доходов за счет включения в их состав условия «наличие вероятности поступления экономических выгод», а также определены частные условия признания выручки от реализации активов — переход права собственности на них к покупателю и возможность оценки расходов, соответствующих признаваемым доходам. Наряду с частным условием признания расходов, связанных с реализацией активов, в диссертации предложены общие условия признания всех видов расходов — возможность оценки расходов и наличие вероятности утраты (оттока) экономических выгод.

Применение предложенных условий признания доходов и расходов обеспечивает однозначность установления факта их возникновения, правильность сопоставления данных объектов с отчетными периодами и более точное исчисление финансового результата.

Во второй главе «**Совершенствование организации и методики бухгалтерского учета доходов и расходов в торговых организациях Республики Беларусь**» по результатам изучения экономической литературы, нормативных

правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет в Республике Беларусь, практики ведения учета в торговых организациях даны рекомендации по совершенствованию организации и методик бухгалтерского учета доходов и расходов, в том числе на основе применения современных программ автоматизированной обработки учетных данных.

Достаточность информации для управления доходами и расходами торговых объектов зависит от организации их учета и степени детализации формируемых в нем данных. На основе предложенной в первой главе диссертации классификации доходов и расходов организации автором разработана система счетов, субсчетов и аналитических счетов бухгалтерского учета доходов и расходов торговой организации.

Обоснована необходимость отдельного отражения расходов по продаже товаров по их функциональной роли на отдельных субсчетах, открываемых к счету 90 «Выручка и расходы от уставной деятельности» (название счета уточнено). Для этих целей предложено организовать учет издержек обращения по выполняемым ими функциям на следующих аналитических счетах: 44-21 «Издержки обращения по приобретению товаров», 44-22 «Издержки обращения по управлению организацией», 44-23 «Издержки обращения по хранению и реализации товаров», а также усовершенствован порядок их списания на субсчета учета соответствующих расходов. Реализация данных предложений позволит, во-первых, сформировать в учете информацию о тех расходах, которые связаны с доходами по принципу их соответствия или относятся к периоду их возникновения, во-вторых, определить стоимость реализованных товаров по ценам их приобретения, в-третьих, получить необходимую информацию для проведения анализа расходов по их функциональному назначению.

Проведенные исследования показали, что непосредственное влияние на методики учета доходов и расходов оказывает принятый в учетной политике организации метод их идентификации. Изучение предусмотренного в инструкциях по бухгалтерскому учету порядка идентификации доходов и расходов позволило выявить присущие ему недостатки: методы идентификации доходов, на основании которых производится их отражение в бухгалтерском учете, установлены только для выручки и ряда операционных доходов; не определены методы идентификации расходов; наблюдаются противоречия в порядке идентификации операционных доходов и расходов, так как признание расходов от продажи внеоборотных активов производится по мере их отпуска, а выручки от их реализации — по факту оплаты расчетных документов.

В диссертации раскрыты недостатки существующих методов отражения выручки от реализации товаров по мере их отгрузки и по мере оплаты расчетных документов, а также обоснован новый порядок идентификации доходов и

расходов, основанный на разделении моментов возникновения данных объектов и их отражения в учете. В соответствии с ним момент отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете определяется методом их идентификации, принятым в учетной политике организации, но лишь в случае выполнения всех условий их признания. Соискателем научно обоснована необходимость перехода к использованию признанных в международной практике бухгалтерского учета методов идентификации доходов и расходов, основным из которых должен стать метод начисления.

Выбор методики учета продаж в торговых организациях зависит от следующих определяющих факторов: способа исполнения обязательств по договору, момента перехода права собственности на товары к покупателю, применяемого организацией метода идентификации доходов и расходов. На основе сочетания указанных факторов в диссертации определены восемь ситуаций, каждой из которых соответствует одна из методик бухгалтерского учета доходов и расходов.

Для учета отложенных расходов и доходов, возникающих при сочетании последующей оплаты за поставленные товары, перехода права собственности по моменту отгрузки и кассового метода идентификации доходов и расходов автором разработана методика их бухгалтерского учета, предполагающая применение счетов 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов». Ее отличие от предлагаемых в экономической литературе состоит в том, что указанные счета рекомендовано использовать, если право собственности на товары перешло к покупателю, но не выполнены все условия признания доходов (расходов) или не поступила оплата за поставленные товары.

В результате исследования действующей практики учета доходов и расходов в торговле и обобщения научных предложений по ее развитию, содержащихся в экономической литературе, в диссертации определены два направления совершенствования аналитического учета данных объектов: 1) расширение количества группировочных признаков; 2) унификация признаков классификации доходов и расходов. Для их реализации в диссертации предложено организовать аналитический учет доходов и расходов от уставной и прочей деятельности по их видам. В свою очередь для систематизации в учете информации о доходах и расходах от реализации товаров помимо существующих признаков рекомендовано использовать новые — такие как вид торговли и продаж, форма товародвижения и расчетов, категории покупателей, структурные подразделения. Систематизация данных о доходах и расходах на основании указанных признаков позволит сформировать информационный массив, используемый для целей внутрихозяйственного управления этими объектами.

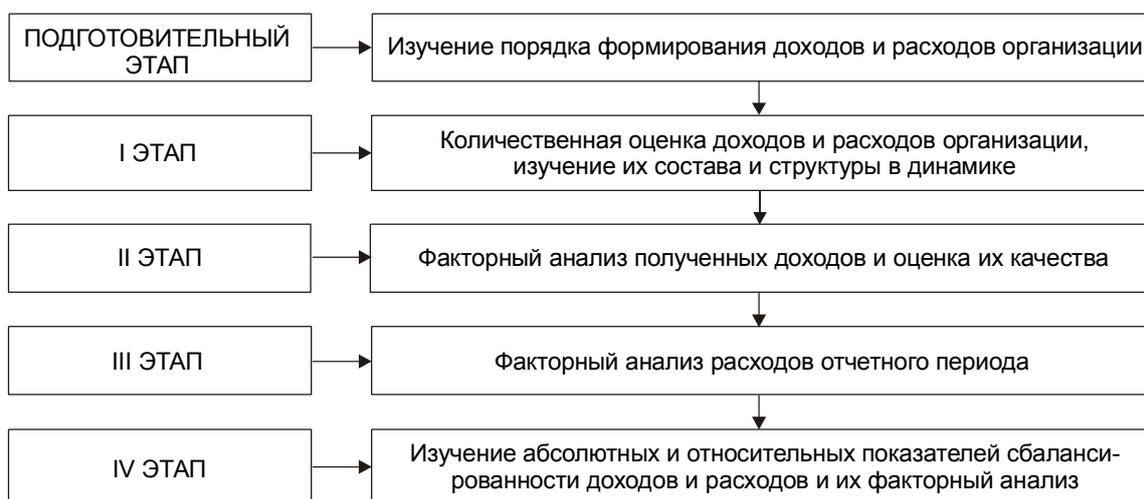
Для практической реализации предложенного порядка ведения аналитического учета доходов и расходов торговых организаций соискателем даны реко-

мендации по организации автоматизированной обработки информации с применением программы «1С: Предприятие», которые включают описание порядка настройки рабочего плана счетов бухгалтерского учета и формирования справочников объектов аналитического учета доходов и расходов на основе предложенных в диссертации признаков их систематизации. Использование данного программного продукта обеспечит реализацию многоуровневого аналитического учета доходов и расходов и даст возможность получать информацию, необходимую для решения бухгалтерских, управленческих, аналитических и других задач.

В третьей главе **«Анализ доходов и расходов торговой организации: проблемы, развитие методики»** на основе изучения существующих подходов к исследованию доходов и расходов разработана методика анализа данных объектов в торговой организации, а также форма внутреннего отчета о доходах и расходах, обеспечивающая систематизацию информации о них в разрезе, необходимом для проведения анализа.

Проведенное изучение экономической литературы показало, что ученые по-разному подходят к исследованию доходов и расходов. У ученых-экономистов сформировались два основных подхода. По первому из них исследование доходов и расходов выделяется в отдельное направление наряду с анализом финансовых результатов. Ученые, придерживающиеся второго подхода, изучают доходы и расходы в процессе анализа финансовых результатов. Согласно обоим подходам, для проведения анализа доходов и расходов используются данные отчета о прибылях и убытках, что существенно ограничивает его информационную базу и возможности для принятия управленческих решений. В литературе по экономическому анализу предлагаются также методики анализа отдельных элементов доходов и расходов по видам деятельности с учетом отраслевой специфики организации.

Современный менеджмент требует разработки новой методики анализа доходов и расходов, которая обеспечивала бы решение задач эффективного управления ими. Она должна охватывать все элементы, составляющие доходы и расходы, основываться не только на данных бухгалтерской отчетности, но и учетной информации, а также учитывать специфику деятельности торговых организаций. В этой связи в диссертации разработана методика анализа доходов и расходов торговой организации, которая позволит выявлять основные тенденции в динамике доходов и расходов, оценивать качество полученных доходов и окупаемость произведенных расходов, количественно измерять их изменение под воздействием различных факторов. Анализ доходов и расходов по данной методике проводится в несколько этапов, последовательность и содержание которых представлены на рисунке.



Этапы анализа доходов и расходов торговой организации

В предложенной методике анализа доходов и расходов раскрыты различные типы их совместной структурной динамики, которые позволяют проводить экспресс-оценку доходов и расходов от уставной и прочей деятельности. В ней также обоснованы и предложены показатели оценки качества доходов организации (обеспеченность доходов денежными средствами, уровень просроченной дебиторской задолженности в сумме доходов, признанных в отчетном периоде, структура доходов, устойчивость темпов роста доходов и стабильность их основных элементов, ритмичность и равномерность поступления доходов, степень влияния инфляционного фактора на динамику доходов), которые позволяют оценить надежность их получения в будущих периодах. Соискателем предложена система показателей для оценки сбалансированности доходов и расходов, включающая показатели финансовых результатов, рентабельности расходов и продаж, окупаемости произведенных расходов, дающая возможность установить высоко- и низкодходные виды деятельности и обеспечить на основе рационального сочетания их структуры достижение желаемого финансового результата.

В диссертации обоснованы факторы, обуславливающие изменение коэффициента окупаемости расходов, связанных с реализацией товаров, и алгоритм расчета их влияния. Среди этих факторов: выручка от продажи товаров и ее структура по видам торговли, уровень себестоимости реализованных товаров, уровень условно-переменных и сумма условно-постоянных расходов на реализацию.

Информационной базой для предлагаемой методики анализа доходов и расходов служит внутренний отчет о доходах и расходах организации, форма которого разработана и представлена в диссертации. Он обеспечивает систематизацию информации, необходимой для управления данными объектами. Содержание отчета может быть легко адаптировано менеджерами применительно к специфике функционирования их организации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Проведенное в диссертационной работе исследование проблем бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов в Республике Беларусь позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. В результате изучения экономической литературы и нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет в Республике Беларусь, установлено, что предлагаемые в них определения выручки сводятся к трактовке ее как доходов, полученных от реализации товаров, продукции, работ, услуг. В диссертации предложено уточненное определение выручки — доходы, полученные вследствие исполнения возмездных хозяйственных договоров и предназначенные для возмещения понесенных расходов. В данном определении расширяется содержание понятия «выручка» за счет включения в него доходов как от реализации активов, так и от предоставления их за плату в пользование без учета их принадлежности к видам деятельности. Квалификация выручки в нем не ограничивается доходами, полученными от уставных видов деятельности. Данное определение отвечает принятому МСФО подходу к определению содержания выручки. В соответствии с ним в состав выручки включаются как доходы от реализации товаров, продукции, услуг и иных активов, так и арендная плата, роялти, дивиденды и проценты, т.е. доходы, не являющиеся следствием осуществления процесса реализации.

Согласно авторскому определению выручки, различают две ее разновидности в зависимости от типов хозяйственных договоров: от реализации активов и от предоставления в пользование активов организации другим субъектам хозяйствования. Первую группу образуют доходы, полученные от реализации товаров, продукции, работ, услуг и иных активов, а вторую — доходы в форме арендной платы, роялти, дивидендов и процентов [2, 8, 14].

2. В настоящее время в инструкциях по бухгалтерскому учету доходов и расходов четко не определены основополагающие признаки отнесения их к определенным классификационным группам. Систематизация доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с их перечнем, установленным Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. Отсутствие единых подходов к определению каждого вида доходов и расходов привело к неоднозначности формирования информации о данных объектах в учете. Развитие национального бухгалтерского учета на основе принципов и подходов, заложенных в МСФО, и возрастание его роли как источника информации для управления предопределяют необходимость установления таких признаков систематизации учетной информации о доходах и

расходах, которые одновременно отвечали бы целям составления бухгалтерской отчетности и современного менеджмента.

В результате проведенного исследования диссертантом усовершенствована классификация доходов и расходов для целей бухгалтерского учета. В ее основу положены новые классификационные признаки — источник возникновения доходов (расходов), их принадлежность к предмету деятельности, а также уточнен существующий признак — условия их получения (осуществления). Предложенные признаки систематизации данных о доходах и расходах в бухгалтерском учете расширяют информационную базу для управления процессом формирования финансового результата организации [2, 6, 8, 9, 14].

3. Изучение применяемых в Республике Беларусь методик учета доходов и расходов показало, что для отражения в учете выручки и части операционных доходов необходимы выполнение установленных условий их признания и подтверждение наличия факта перехода права собственности на продукцию, товары, работы, услуги к покупателю. Иные доходы признаются по мере их образования, выявления, поступления. Условия признания расходов в бухгалтерском учете Республике Беларусь четко не определены, а вместо них установлены правила отражения данных объектов в учете.

В диссертационной работе научно обоснован новый порядок идентификации доходов и расходов, предполагающий разграничение моментов их возникновения и отражения в бухгалтерском учете. В соответствии с ним идентификация доходов и расходов в бухгалтерском учете на основе метода начисления или кассового метода требует установления факта их возникновения, определяемого посредством выполнения ряда условий. В целях унификации условий признания доходов и расходов в бухгалтерском учете Республики Беларусь с общепринятыми в мировой учетной практике условиями признания автором дополнен и уточнен перечень условий, необходимых для признания доходов, в том числе выручки от реализации активов, а также обоснован перечень условий, выполнение которых необходимо для признания расходов [3, 11, 12, 16].

4. Организация бухгалтерского учета доходов и расходов в соответствии с требованиями Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета не позволяет получать достаточную информацию о них, необходимую для принятия обоснованных управленческих решений. В диссертационной работе даны рекомендации по совершенствованию организации и методик учета доходов и расходов торговой организации. Их сущность заключается:

- в развитии многоуровневой системы счетов бухгалтерского учета доходов и расходов, предусматривающей отдельное отражение различных видов доходов и расходов (по уставным и прочим видам деятельности, возникших вследствие чрезвычайных событий, прочих, налогов, сборов и платежей из прибыли);

- уточнении методики отдельного учета расходов по продаже товаров и издержек обращения торговых организаций исходя из их функционального назначения, которая позволит сформировать в бухгалтерском учете информацию о себестоимости реализованных товаров, управленческих расходах и расходах на реализацию, необходимую для проведения их экономического анализа и отражения в отчете о прибылях и убытках;

- обосновании необходимости применения в Республике Беларусь принятых МСФО методов идентификации доходов и расходов и разработке на этой основе методики бухгалтерского учета отложенных доходов и расходов. Ее новизна заключается в применении счетов 98 «Доходы будущих периодов» и 97 «Расходы будущих периодов» для учета отложенных доходов и расходов в тех случаях, когда право собственности на активы перешло к покупателю, но не соблюдены иные условия для признания их в качестве доходов и расходов отчетного периода;

- разработке рекомендаций по реализации предложенных методик бухгалтерского учета доходов и расходов торговых организаций в рамках программы «1С: Предприятие», применение которой значительно упростит процесс получения аналитической информации в разрезе, необходимом для проведения экономического анализа, осуществления управления и составления отчетности [2, 4, 10, 13, 16].

5. Усиление ответственности менеджеров за результаты деятельности организации обусловило необходимость повышения эффективности управления доходами и расходами. В связи с этим особую актуальность приобрели вопросы развития методик анализа доходов и расходов. Проведенное исследование показало, что в экономической литературе не предлагается целостной методики анализа доходов и расходов, которая одновременно охватывала бы все их составные элементы, учитывала специфику деятельности торговых организаций и удовлетворяла информационные запросы субъектов управления. С учетом этого разработана авторская методика анализа доходов и расходов. Новизна методики заключается в том, что она дает возможность проводить экспресс-оценку доходов и расходов от уставной и прочей деятельности; оценивать на основе предложенных в диссертации показателей качество полученных доходов; определять окупаемость расходов, степень возмещения прочих и чрезвычайных расходов аналогичными доходами; устанавливать и количественно измерять причины изменения доходов, расходов, абсолютных и относительных показателей их сбалансированности. Данная методика анализа позволяет менеджерам выявлять проблемы формирования доходов и расходов организации, а собственникам — оценивать результативность управления и возможность получения доходов в будущем.

В целях совершенствования информационного обеспечения анализа соискателем предложена форма внутреннего отчета о доходах и расходах организации, составляемого на основании данных аналитического учета. В отчете представлена обобщенная информация о доходах и расходах в разрезе, необходимом для проведения их экономического анализа по авторской методике [5, 7, 15].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Практическое применение разработанных автором предложений по совершенствованию методик бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов торговых организаций позволит получать необходимую учетно-аналитическую информацию для принятия управленческих решений, направленных на оптимизацию доходов и расходов организации.

Предложенные в диссертации рекомендации по совершенствованию методики бухгалтерского учета доходов и расходов, а также разработанная методика их анализа используются торговыми организациями системы потребительской кооперации Республики Беларусь, что подтверждено справкой о внедрении результатов диссертационной работы в практику экономической работы Белорусского республиканского союза потребительских обществ № 13-1/9-14 от 01.02.2007 г., актом о внедрении результатов диссертационного исследования в практику контрольно-ревизионной работы Белорусского республиканского союза потребительских обществ № 03-16/16 от 01.02.2007 г.

Методики бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов рассмотрены руководством ОАО «Торговый Дом «Речицкий» и приняты для практического применения (акт о внедрении результатов диссертационного исследования № 197/01 от 12.03.2007 г.).

Основные теоретические и практические положения диссертации используются в учебном процессе УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», что подтверждено актом о внедрении результатов научных исследований № 08-08/17-02 от 15.02.2007 г.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Пономаренко, Е.П. Проблемы квалификации экономической выгоды и доходов в Республике Беларусь / Е.П. Пономаренко // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 8. — С. 42—44.

2. Пономаренко, Е.П. Классификация доходов для целей бухгалтерского учета: проблемы и пути их решения / Е.П. Пономаренко // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 10. — С. 3—5.

3. Пономаренко, Е.П. Проблемы признания выручки в бухгалтерском учете в Республике Беларусь и пути их решения / Е.П. Пономаренко // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 6. — С. 37—41.

4. Пономаренко, Е.П. Квалификация затрат, издержек и расходов от основной деятельности в организациях торговли / Е.П. Пономаренко // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 8. — С. 30—34.

5. Пономаренко, Е.П. Внутрифирменный анализ доходов и расходов организации: состояние и развитие / Е.П. Пономаренко // Бухгалтерский учет и анализ. — 2007. — № 1. — С. 33—37.

Статьи в сборниках научных трудов

6. Пономаренко, Е.П. Некоторые аспекты формирования доходов в организациях потребительской кооперации / Е.П. Пономаренко // Потребительская кооперация: теория, практика, проблемы и перспективы развития: сб. науч. тр. междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 28—29 сент. 2004 г. / Белорус. торг.-экон. ун-т потреб. кооп.; редкол.: Т.С. Алексеенко [и др.]. — Гомель, 2004. — С. 86—88.

7. Пономаренко, Е.П. Проблемы анализа доходов и расходов коммерческих организаций в Республике Беларусь / Е.П. Пономаренко // Актуальные проблемы социально-экономического развития Республики Беларусь: сб. науч. ст. молодых ученых, аспирантов, магистрантов и студентов, Гродно, 22 апр. 2006 г.: в 2 ч. / Грод. гос. ун-т им. Я. Купалы, Ин-т последиплом. образования Гродн. гос. ун-та им. Я. Купалы; под ред. В.Л. Ключни. — Гродно, 2006. — Ч. 1. — С. 397—402.

Материалы конференций

8. Пономаренко, Е.П. Проблемы квалификации выручки в бухгалтерском учете / Е.П. Пономаренко // Управление экономическим потенциалом региона в условиях международной интеграции: материалы междунар. науч.-практ. конф. для аспирантов и молодых ученых, Гомель, 17—18 нояб. 2004 г. / Моск. гос. ин-т электроники и математики, Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Москва—Гомель, 2004. — С. 277—279.

9. Пономаренко, Е.П. Проблемы классификации расходов организации для целей бухгалтерского учета / Е.П. Пономаренко // Социальное партнерство в условиях социально-правового государства: региональный аспект: материалы IX межвуз. науч.-практ. конф., Гомель, 3 февр. 2005 г.: в 2 ч. / Гомел. ф-л Междунар. ин-та труд. и соц. отношений; редкол.: В.С. Решетько [и др.]. — Гомель, 2005. — Ч. 2. — С. 67—69.

10. Пономаренко, Е.П. Совершенствование номенклатуры статей издержек обращения / Е.П. Пономаренко // Актуальные проблемы рыночной экономики: материалы II науч.-практ. конф., Бобруйск, 7 апр. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Гавриленко [и др.]. — Минск, 2005. — С. 244—246.

11. Пономаренко, Е.П. Условия признания выручки в бухгалтерском учете: проблемы и пути их решения / Е.П. Пономаренко // Социально-экономические основы управления экономическим потенциалом региона: материалы междунар. науч.-практ. конф. для аспирантов и молодых ученых, Гомель, 19 окт. 2005 г. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины, Моск. гос. ин-т электроники и математики; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Гомель—Москва, 2005. — С. 254—256.

12. Пономаренко, Е.П. Переход права собственности и признание выручки / Е.П. Пономаренко // Актуальные проблемы современной экономики: материалы респ. конф. молодых ученых, Минск, 25 нояб. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 270—272.

13. Пономаренко, Е.П. Совершенствование методики учета расходов на реализацию товаров / Е.П. Пономаренко // Идеология и практика социального партнерства: опыт и перспективы развития: материалы X межвуз. науч.-практ. конф., Гомель, 1 февр. 2006 г.: в 2 ч. / Гомел. ф-л Международ. ин-та труд. и соц. отношений; под общ. ред. С.И. Ляха. — Гомель, 2006. — Ч. 2. — С. 145—147.

14. Пономаренко, Е.П. Проблемы стандартизации бухгалтерского учета доходов и расходов в организациях потребительской кооперации Республики Беларусь / Е.П. Пономаренко // Актуальные проблемы учета и финансов в организациях потребительской кооперации, других сферах и отраслях: материалы междунар. науч.-практ. конф., Новосибирск, 7—8 апр. 2006 г. / Сибир. ун-т потреб. кооп.; под ред. М.В. Лычагина и Л.А. Сипко. — Новосибирск, 2006. — С. 158—161.

15. Пономаренко, Е.П. Развитие методики анализа доходов и расходов торговых организаций / Е.П. Пономаренко // Учетно-аналитические системы: глобальный и национальный аспекты: материалы междунар. науч.-практ. конф., Полтава, 16—17 мая 2006 г.: в 2 ч. / Полтав. ун-т потреб. кооп.; редкол.: С.Н. Деньга [и др.]. — Полтава, 2006. — Ч. 2. — С. 66—68.

16. Пономаренко, Е.П. Прибыль как источник самофинансирования инновационной деятельности: проблемы формирования и учета / Е.П. Пономаренко // Механизмы устойчивого развития инновационных социально-экономических систем: материалы II междунар. науч.-практ. конф., Бобруйск, 30 марта 2007 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Гавриленко [и др.]. — Минск, 2007. — С. 269—271.

РЭЗІЮМЭ

Панамарэнка Алена Паўлаўна

Удасканаленне бухгалтарскага ўліку і аналізу даходаў і расходаў у гандлевых арганізацыях Рэспублікі Беларусь

Ключавыя словы: даходы, расходы, выручка, выдаткі, кваліфікацыя, класіфікацыя, квантыфікацыя, ідэнтыфікацыя, прызнанне, гандлевыя арганізацыі, эканамічны аналіз.

Мэтай даследавання з’яўляюцца ўдакладненне зместу катэгорый “выручка” і “расходы”, тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка метадычных і практычных рэкамендацый па ўдасканаленню бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу даходаў і расходаў гандлевых арганізацый.

Метады даследавання: назіранне, супастаўленне, аналіз і сінтэз, сістэмны падыход, індукцыя і дэдукцыя, спецыяльныя метады эканамічнага аналізу.

Атрыманыя вынікі і іх навізна заключаюцца ў абгрунтаванні неабходнасці ўжывання катэгорыі “выручка” да ўсіх даходаў, набытых у выніку выканання адплатных дагавароў; развіцці класіфікацыі даходаў і расходаў (прапанаваны новыя адзнакі сістэматызацыі інфармацыі і канкрэтызаваны існуючыя); удакладненні умоў вызначэння даходаў і расходаў, якія дазваляюць адзначна кваліфікаваць факты гаспадарчай дзейнасці як даходы або расходы; развіцці метадыкі бухгалтарскага ўліку даходаў і расходаў, якая забяспечвае атрыманне інфармацыі ў разрэзе неабходным для кіравання дадзенымі аб’ектамі, а таксама рэалізацыю метадаў ідэнтыфікацыі даходаў і расходаў, прынятых МСФС; распрацоўцы метадыкі аналізу даходаў і расходаў гандлевай арганізацыі, якая дае магчымасць ацаніць якасць набытых даходаў і акупнасць панесеных для іх атрымання расходаў.

Ступень выкарыстання. Вынікі праведзенага даследавання апрабаваны і выкарыстоўваюцца ва ўлікова-аналітычнай рабоце гандлевых арганізацый спажывецкай кааперацыі Рэспублікі Беларусь і ААТ “Гандлевы Дом “Рэчыцкі”.

Галіна ўжывання: практычная дзейнасць улікова-аналітычных служб гандлевых арганізацый.

РЕЗЮМЕ

Пономаренко Елена Павловна

Совершенствование бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов в торговых организациях Республики Беларусь

Ключевые слова: доходы, расходы, выручка, издержки, квалификация, классификация, квантификация, идентификация, признание, торговые организации, экономический анализ.

Целью исследования являются уточнение содержания категорий «выручка» и «расходы», теоретическое обоснование и разработка методических и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и экономического анализа доходов и расходов торговых организаций.

Методы исследования: наблюдение, сопоставление, анализ и синтез, системный подход, индукция и дедукция, специальные методы экономического анализа.

Полученные результаты и их новизна заключаются в обосновании необходимости применения категории «выручка» ко всем доходам, полученным в результате исполнения возмездных договоров; развитии классификации доходов и расходов (предложены новые признаки систематизации информации и конкретизированы существующие); уточнении условий определения доходов и расходов, позволяющих однозначно квалифицировать факты хозяйственной жизни как доходы или расходы; развитии методики бухгалтерского учета доходов и расходов, которая обеспечивает получение информации в разрезе необходимым для управления данными объектами, а также реализацию методов идентификации доходов и расходов, принятых МСФО; разработке методики анализа доходов и расходов торговой организации, дающей возможность оценить качество полученных доходов и окупаемость понесенных для их извлечения расходов.

Степень использования. Результаты проведенного исследования апробированы и применяются в учетно-аналитической работе торговых организаций потребительской кооперации Республики Беларусь и ОАО «Торговый Дом «Речицкий».

Область применения: практическая деятельность учетно-аналитических служб торговых организаций.

SUMMARY

Ponomarenko Elena Pavlovna

Improvement of accounting and analysis of incomes and expenses at the trade organizations of the Republic of Belarus

Key words: incomes, expenses, revenue, costs, qualification, classification, quantification, identification, recognition, trade organizations, economic analysis.

The purpose of research is making more precise the categories of “revenue” and “expenses”, theoretic basis and elaboration of systematic and practical recommendation on the improvement of accounting and economic analysis of incomes and expenses of trade organizations.

Methods of the research: observation, comparison, analysis and synthesis, system approach, induction and deduction, special methods of economic analysis.

The obtained results and its novelty consists in basis of necessity to put the category “revenue” to all incomes which got as a result of fulfillment repayment contracts; in classification development of incomes and expenses (in which new signs of systematic information are suggested and the existing ones are made more precise); conditions of definition of incomes and expenses are given which allows qualify the facts of economic life as incomes and expenses; received development the new methods of accounting incomes and expenses, which provides getting the information necessary for leadership of the given objects and the realization of methods of identification of incomes and expenses passed IAS; elaboration of the methods of analyses of incomes and expenses of trade organizations enabling to evaluate the quality of incomes and the compensation of suffered expenses.

The degree of application. The results of the conducted investigation were tested and put into practice in accounting and analytic work of the organizations of consumer cooperatives of the Republic of Belarus and at JSC “Trade Home “Rechytsky”.

The area of application: practical activity of accounting and analytic departments of trade organizations.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *О.С. Сафронова*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 06.11.2007. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.