

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.1:[330.322:338.43] (476)

ЕФИМОВА
ОЛЬГА ВАЛЕРЬЕВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ИНВЕСТИЦИЙ
ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ОРГАНИЗАЦИЙ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ,
НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ**

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

Минск, 2007

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель

Папковская Пелагея Яковлевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК

Официальные оппоненты:

Ермолович Лидия Лукинична, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Королев Юрий Юрьевич, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный аграрный технический университет», кафедра учета, анализа и аудита

Оппонирующая организация

ГНУ «Институт экономики Национальной академии наук Беларуси» — центр аграрной экономики

Защита состоится 20 июня 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. корп.), тел. 209-79-56.

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

Автореферат разослан 18 мая 2007 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертационная работа содержит основные положения и научные результаты, полученные автором в процессе выполнения научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК УО «Белорусский государственный экономический университет», проводимой в 2004—2006 гг. по темам «Развитие теории, методологии и организации бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях трансформационной экономики Республики Беларусь» и «Теоретико-методологические основы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях становления инновационной социально-ориентированной экономики Республики Беларусь».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются комплексное рассмотрение теоретических и практических проблем и закономерностей осуществления бухгалтерского учета и аудита инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций, научное обоснование дальнейшего развития методических положений и разработка рекомендаций по их совершенствованию.

Для достижения поставленной цели и конкретизации научной новизны исследования в работе были поставлены и решены следующие задачи:

- определить сущность инвестиций во внеоборотные активы и их роль в формировании результативных показателей деятельности хозяйствующих субъектов на основе изучения зарубежного опыта и его адаптации к особенностям развития экономических отношений в Республике Беларусь для разработки методик отражения процесса инвестиционной деятельности в учете;
- изучить состояние и развитие методик оценки и переоценки объектов инвестиций во внеоборотные активы как инструмента их идентификации в системе счетов бухгалтерского учета для разработки рекомендаций по приведению их в соответствие с требованиями международных стандартов финансовой отчетности;
- провести системное исследование оценки земли как объекта инвестиций во внеоборотные активы на основе изучения зарубежного опыта и его адаптации к особенностям развития экономики сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь;
- обосновать предпосылки и направления дальнейшего развития бухгалтерского учета инвестиций во внеоборотные активы с целью разработки усовершенствованных методик их синтетического и аналитического учета в соответствии с ролью в хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций;

- изучить состояние и проблемы аудита инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций, эффективность действующих методик и методов сбора аудиторских доказательств в процессе проведения аудиторской проверки для разработки рекомендаций по их совершенствованию.

В связи с широким спектром вопросов по совершенствованию и приведению в соответствие с требованиями международных стандартов финансовой отчетности оценки и переоценки объектов инвестиций во внеоборотные активы в диссертации разработано несколько рекомендаций.

Объектом исследования являются методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций в условиях развития социально ориентированных рыночных отношений. Выбор объекта исследования обусловлен отсутствием достаточного теоретико-методологического обоснования действующих методик бухгалтерского учета и аудита, использование которых приводит к формированию учетной информации, не соответствующей требованиям эффективного управления деятельностью субъектов предпринимательства.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно-обоснованные предложения по развитию теоретических положений бухгалтерского учета инвестиций во внеоборотные активы, базирующиеся на определении экономической сущности понятия «инвестиции», обосновании предмета и объекта инвестирования, позволяющие конкретизировать цель инвестиций и разработать их классификацию по критерию участия в предпринимательской деятельности в целях формирования информационной базы для определения экономической выгоды и неэкономической результативности инвестиций.

2. Методика переоценки объектов основных средств, базирующаяся на использовании разработанных коэффициентов переоценки с учетом степени износа объектов, применение которой в учетной практике позволяет избежать завышения восстановительной стоимости основных средств при индексном методе переоценки и обеспечить формирование достоверного показателя себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг).

3. Методики определения и отражения на счетах бухгалтерского учета остаточной стоимости внеоборотных активов с ее корректировкой на сумму убытка от обесценения и амортизируемой стоимости объектов основных средств — на сумму ликвидационной стоимости, отличие которых от действующих состоит в том, что их реализация в учетной практике сельскохозяйственных организаций позволит обеспечить соответствие стоимости внеоборотных активов требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

4. Научное обоснование необходимости стоимостной оценки земли нормативным методом с учетом ее кадастровой оценки и основанная на нем мето-

дика отражения на счетах, в документах и регистрах бухгалтерского учета затрат на приобретение, коренное улучшение земель и объектов природопользования. Предложенная методика позволяет формировать более достоверную учетно-аналитическую информацию о величине собственных активов сельскохозяйственной организации, а также, в отличие от действующего порядка, учитывать затраты на коренное улучшение земель и объектов природопользования при производстве соответствующих видов сельскохозяйственной продукции.

5. Методика раздельного учета инвестиций во внеоборотные активы производственного и непроизводственного назначения, основанная на системе синтетических счетов, субсчетов и дополнительных счетов аналитического учета с последующим отражением данных в усовершенствованных формах бухгалтерской отчетности, использование которой на практике позволяет формировать необходимую информационную базу о долгосрочных реальных инвестициях сельскохозяйственной организации для анализа и контроля их экономической выгоды и неэкономической результативности.

6. Методика аудита инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций, которая, в отличие от используемых в настоящее время, представляет собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность выполнения аналитических процедур обработки информационной базы о сформированной первоначальной стоимости объектов инвестиций во внеоборотные активы. Применение данной методики в аудиторской практике позволяет обосновать профессиональное аудиторское суждение о достоверности формирования и отражения в бухгалтерской отчетности стоимости внеоборотных активов, сократить сроки аудита, уменьшить риск необнаружения ошибок, обеспечить выполнение рекомендаций международных стандартов по аудиту.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным и законченным научным исследованием в области бухгалтерского учета и аудита. Все положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют определенную научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость, разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения и выводы диссертации докладывались на научно-практических конференциях «Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке» (Минск, 2004), «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2004, 2005), «Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования» (Горки, 2005), «Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики» (Минск, 2006), «Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні» (Киев, 2006).

Результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику сельскохозяйственных и аудиторских организаций Республики Беларусь, применены в учебном процессе УО «Белорусский государственный экономический университет», приняты к использованию Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, Управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь, что подтверждено актами и справками о внедрении.

Опубликованность результатов диссертации. По результатам диссертационного исследования опубликовано 12 научных работ, в том числе 6 статей в научных рецензируемых журналах, 5 — в материалах конференций, 1 — в тезисах докладов конференций; из них 6 публикаций, отвечающих требованиям пункта 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, общим объемом 1,9 авторских листа, и 6 — иные.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 159 наименований, и приложений. Работа изложена на 175 страницах. Объем, занимаемый 6 рисунками, 14 таблицами и 14 приложениями, составляет 60 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

В первой главе «**Экономическая сущность инвестиций как объекта бухгалтерского учета**» рассмотрены современное состояние, проблемы и направления развития инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций, определена экономическая сущность понятия «инвестиции» на макро- и микроуровнях, предмет, объект и цели инвестиций, разработана усовершенствованная классификация инвестиций во внеоборотные активы.

На основе изучения трудов отечественных и зарубежных ученых-экономистов, законодательных актов Республики Беларусь определена экономическая сущность понятия «инвестиции». Установлено, что под инвестициями на уровне субъектов предпринимательства следует понимать вложения капитала во всех его формах в различные объекты хозяйственной деятельности с целью получения дохода (прибыли) или достижения иного желаемого эффекта (социального, экологического, эстетического).

В результате исследования различных точек зрения на определение цели инвестиций, доказано, что инвестиции могут осуществляться как с экономической (получение дохода), так и неэкономической целью (достижение социального, экологического или эстетического результата).

Диссертантом рассмотрено значение долгосрочных реальных инвестиций (инвестиций во внеоборотные активы) для сельскохозяйственных организаций, функционирующих в современных условиях хозяйствования, и дано их определение для целей бухгалтерского учета. Так как с точки зрения бухгалтерского учета вложения капитала представляют собой ничто иное как затраты организации, под инвестициями во внеоборотные активы следует понимать затраты организации на приобретение (создание) новых и воспроизводство существующих объектов основных средств, нематериальных и прочих внеоборотных активов.

В работе определен состав объектов инвестиций во внеоборотные активы. На основе критического изучения сущности основных средств доказана целесообразность признавать таковыми активы, участвующие в процессе производства и управлении деятельностью организации, в том числе земельные участки и объекты природопользования. Долгосрочные активы, не участвующие в процессе производства и управлении деятельностью организации, предложено относить в состав прочих внеоборотных активов организации, что будет соответствовать требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Таким образом, научно обоснована необходимость признавать объектами инвестиций во внеоборотные активы основные средства (в том числе земельные участки и объекты природопользования), нематериальные и прочие внеоборотные активы (не участвующие в производственной (предпринимательской) деятельности организации).

На основании уточненного состава объектов и целей инвестиций во внеоборотные активы разработана их усовершенствованная классификация по критерию участия в предпринимательской деятельности (по назначению), объектам и направлениям инвестирования для формирования в системе бухгалтерского учета информационных потоков о результативности инвестиционной деятельности.

С учетом приоритетности развития в Республике Беларусь социально-ориентированной рыночной экономики, возросшей ответственности каждого хозяйствующего субъекта за результаты финансово-хозяйственной деятельности и решение социальных проблем своих работников классификация инвестиций во внеоборотные активы по критерию участия в предпринимательской деятельности (по назначению) положена автором в основу дальнейшего совершенствования структуризации бухгалтерской отчетности.

Во второй главе «**Современное состояние учета инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций и основные направления его развития**» рассмотрены состояние, проблемы и направления развития оценки, бухгалтерского учета и отчетности инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций республики.

В результате изучения действующего законодательства, регулирующего право собственности на землю в Республике Беларусь, и с целью выполнения требований повышения эффективности использования средств производства сельскохозяйственных организаций диссертантом обоснована необходимость стоимостной оценки земли. Проведенное исследование различных методов оценки, применяемых в зарубежных странах, позволило аргументировать предложение по использованию в республике нормативного метода оценки земли с учетом ее кадастровой оценки. На основании данного предложения разработана методика бухгалтерского учета затрат на приобретение земельных участков не сельскохозяйственного назначения, учета земель сельскохозяйственного назначения и объектов природопользования, которые в современной бухгалтерской практике сельскохозяйственных организаций не учитываются.

Во избежание завышения восстановительной стоимости объектов основных средств, переоцениваемых индексным методом, соискателем научно обоснована и предложена к практическому применению методика переоценки, базирующаяся на использовании разработанных коэффициентов, позволяющих учитывать степень износа объектов на момент переоценки:

$$J_1 = (J - 1) - ((J - 1) A) + 1; \quad (1)$$

$$V_c = P_c \cdot J_1, \quad (2)$$

где J_1 — коэффициент переоценки объекта основных средств с учетом степени его износа;

J — коэффициент переоценки основных средств, установленный Министерством статистики и анализа Республики Беларусь;

A — индекс накопленной амортизации объекта основных средств на момент переоценки;

V_c — восстановительная стоимость объекта основных средств;

P_c — первоначальная стоимость объекта основных средств.

По мере увеличения степени самортизированности объекта основных средств коэффициент переоценки будет уменьшаться, что сделает ее результаты более достоверными, а показатель себестоимости продукции — объективным.

В диссертации разработана методика расчета остаточной стоимости объектов основных средств организации в хозяйственных ситуациях, когда под влиянием различных факторов темпы снижения остаточной стоимости выше темпов начисления амортизации. Для учета влияния данных факторов и определения достоверной величины остаточной стоимости предложено определять и отражать на счетах бухгалтерского учета остаточную стоимость объектов основных средств сельскохозяйственной организации с учетом убытка от их обесценения:

$$O_c = (P_c - A_n) - U_o, \quad (3)$$

где O_c — остаточная стоимость объекта основных средств (нематериального актива);

P_c — первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств (нематериального актива);

Ан — накопленная амортизация объекта основных средств (нематериального актива) за весь период его эксплуатации;

Уо — убыток от обесценения актива.

Под убытком от обесценения актива предложено понимать сумму уменьшения его стоимости сверх суммы накопленной амортизации на момент оценки и определять ее следующим образом:

$$Уо = (Пс - Ан) - Вв \quad \text{при } Вв < Ос, \quad (4)$$

где Вв — возмещаемая величина (сумма ожидаемого возмещения).

Возмещаемая величина — это сумма средств, которую организация ожидает получить от дальнейшего использования внеоборотного актива, включающая его ликвидационную стоимость. Определять данную величину следует экспертным путем.

Автором предложена усовершенствованная методика определения амортизируемой стоимости объектов основных средств организации, заключающаяся в корректировке первоначальной (остаточной) стоимости объектов на сумму их ликвидационной стоимости. Проведенное исследование позволило сделать научно-обоснованное предложение по оценке ликвидационной стоимости основных средств сельскохозяйственной организации на основе ее взаимосвязи с их рыночной стоимостью. В результате изучения экономической литературы установлено, что ликвидационная стоимость имущества составляет 5—100 % его рыночной стоимости, на основании чего предложено установить нижнюю границу значения ликвидационной стоимости по отношению к рыночной (нижнюю границу коэффициента ликвидности) в размере 5 % и определять ликвидационную стоимость объектов основных средств сельскохозяйственной организации с помощью следующего алгоритма:

1) при поступлении объекта основных средств в организацию сделать допущение, что за время своей эксплуатации он будет использован в полном объеме, и применить нижнюю границу коэффициента ликвидности (5 %) в качестве критерия оценки ликвидационной стоимости

$$\text{Ликвидационная стоимость} = \text{Рыночная стоимость} \cdot 0,05; \quad (5)$$

2) при непосредственном выбытии объекта, определив ликвидационную стоимость по ценам возможного использования или фактической продажной цене возвратных отходов, установить фактический коэффициент ликвидности актива на момент выбытия как соотношение его ликвидационной стоимости к рыночной

$$\text{Коэффициент ликвидности} = \text{Ликвидационная стоимость} / \text{Рыночная стоимость}; \quad (6)$$

3) в случае превышения нижнего порога коэффициента ликвидности необходимо в бухгалтерском учете уменьшить сумму начисленной по объекту

амортизации на полученную разницу методом красного сторно; в случае, если коэффициент будет ниже порогового значения, — доначислить амортизацию.

На основе предложенной классификации инвестиций во внеоборотные активы по критерию участия в предпринимательской деятельности, а также усовершенствованной классификации по объектам и направлениям инвестиций в диссертации разработана методика отдельного учета инвестиций во внеоборотные активы производственного и непроизводственного назначения, основанная на системе синтетических счетов, субсчетов и дополнительных счетов аналитического учета, что позволит обеспечить формирование полной и достоверной информации о состоянии и результатах инвестиционной деятельности сельскохозяйственной организации для принятия эффективных управленческих решений, анализа и контроля за экономической выгодой и неэкономической результативностью инвестиций.

В рамках практического внедрения данной методики рекомендовано: предусмотреть в плане счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях отдельный балансовый счет 09 «Инвестиции во внеоборотные активы непроизводственного назначения» в разрезе субсчетов 09-1 «Строительство и создание внеоборотных активов непроизводственного назначения» и 09-2 «Приобретение внеоборотных активов непроизводственного назначения» для обобщения информации о фактических затратах организации на строительство, создание и приобретение внеоборотных активов непроизводственного назначения, а также отдельный балансовый счет 06 «Прочие внеоборотные активы» и соответствующие субсчета к нему с целью учета и обобщения информации о наличии и движении внеоборотных активов непроизводственного назначения; ввести для учета налога на добавленную стоимость по приобретенным непроизводственным внеоборотным активам отдельный субсчет 18-5 «НДС по приобретенным внеоборотным активам непроизводственного назначения»; переименовать счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» в «Инвестиции во внеоборотные активы производственного назначения» для соответствия общепринятой экономической терминологии и содержанию счета и дополнить его субсчетами 08-3 «Строительство и создание новых объектов основных средств», 08-5 «Приобретение объектов основных средств по лизингу», 08-10 «Капитальные затраты на улучшение земельных участков», 08-11 «Капитальные затраты на улучшение объектов природопользования», 08-12 «Модернизация, реконструкция, расширение и техническое перевооружение объектов основных средств», которые будут обеспечивать формирование информации о направлениях инвестиционной деятельности сельскохозяйственной организации.

В диссертации усовершенствована методика учета затрат, не увеличивающих стоимость основных средств, в которой предложено посредством исполь-

зования разработанных аналитических счетов к субсчету 08-3 «Строительство и создание новых объектов основных средств» включать в первоначальную стоимость объекта все затраты, непосредственно связанные с его строительством, что позволит обеспечить формирование первоначальной стоимости основных средств сельскохозяйственной организации в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

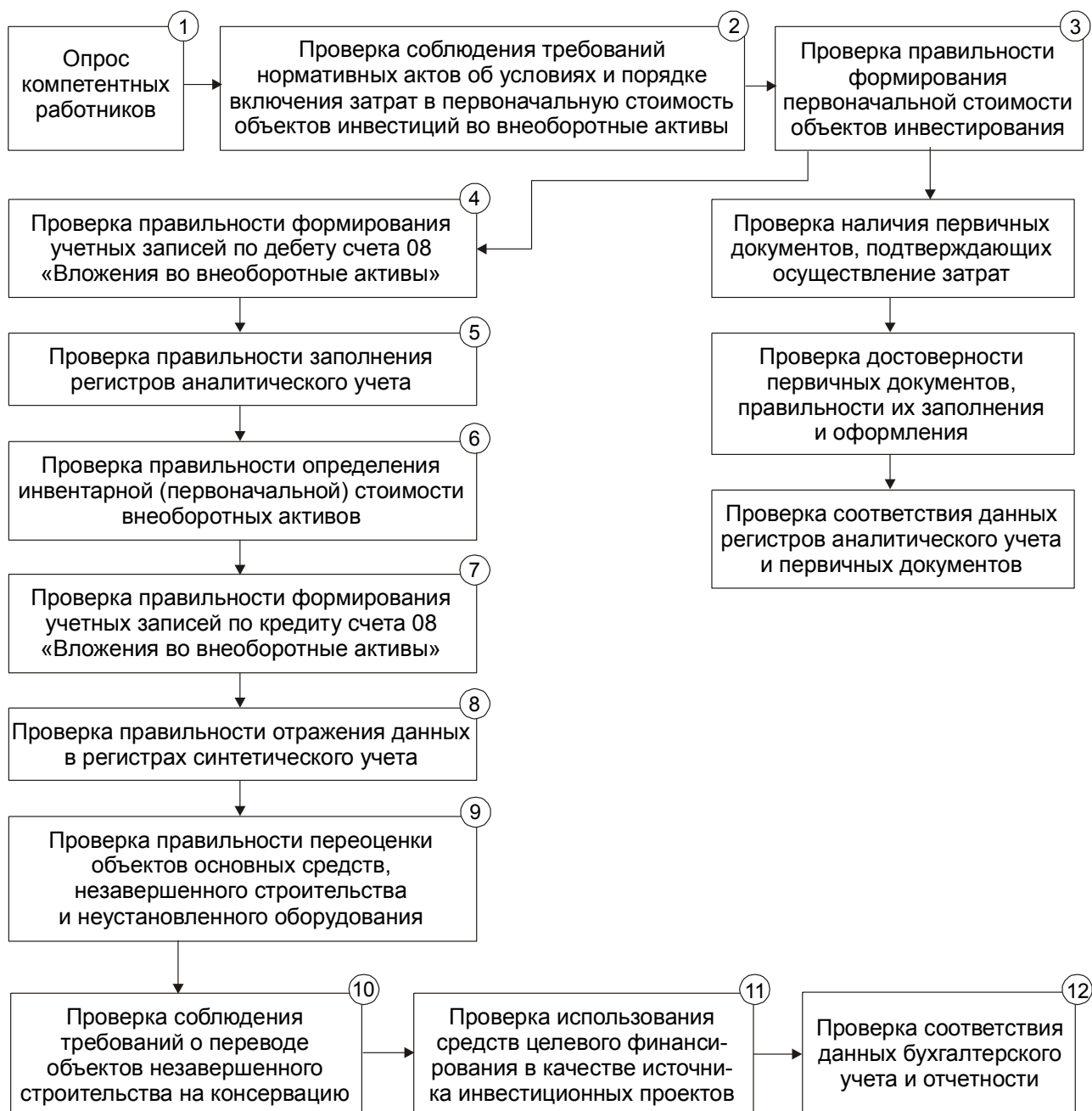
На основе исследования содержания и структуры действующего регистра аналитического учета затрат на приобретение (создание) внеоборотных активов сельскохозяйственной организации, особенностей формирования первоначальной стоимости в зависимости от способа и объекта инвестирования аргументирована необходимость создания и предложены к использованию усовершенствованные регистры аналитического учета «Производственный отчет по капитальным вложениям» и «Ведомость аналитического учета затрат на приобретение объектов основных средств», которые, в отличие от используемых, позволяют формировать стоимость внеоборотных активов с учетом особенностей состава затрат при различных способах инвестирования.

На базе предложенной методики обособленного учета инвестиций во внеоборотные активы производственного и непромышленного назначения в диссертации разработаны рекомендации по совершенствованию бухгалтерской отчетности сельскохозяйственной организации, в рамках которых усовершенствована структура раздела «Внеоборотные активы» ф. № 1 «Бухгалтерский баланс», а также разработан отдельный раздел-расшифровка «Инвестиции во внеоборотные активы» к ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», что позволит обеспечить внешних пользователей необходимой информацией об инвестиционной деятельности организации в полном и развернутом виде, предоставит исходную информацию для заполнения статистических форм отчетности.

В третьей главе «**Аудит инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций: состояние и пути совершенствования**» исследованы проблемы теории и практики аудита инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций Республике Беларусь, разработана методика аудита, представляющая собой комплексную, взаимосвязанную и логически обусловленную последовательность выполнения аналитических процедур обработки информационной базы.

На основании изучения литературных источников наличия единой, логически последовательной и законодательно закреплённой методики аудита инвестиций во внеоборотные активы в Республике Беларусь автором не установлено. Это отрицательно сказывается на результатах аудита, проводимого аудиторскими организациями с небольшим опытом работы, так как учет данных инвестиций сложен, а

их объекты и способы осуществления разнообразны. С целью обеспечения достоверных результатов проверки бухгалтерской отчетности по инвестициям во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций разработана и предложена к применению методика аудита инвестиций во внеоборотные активы, базирующаяся на действующем порядке формирования первоначальной стоимости объектов инвестирования. Она представляет собой последовательность выполнения аудиторских процедур обработки информационной базы, состоит из 12 этапов и включает рекомендации по их осуществлению (см. рисунок).



**Методика проведения аудита инвестиций во внеоборотные активы
сельскохозяйственных организаций**

Практическое использование предложенной методики позволяет обосновать профессиональное суждение аудитора о достоверности формирования и отражения в бухгалтерской отчетности первоначальной стоимости объектов инвестиций, избежать повторного исследования одних и тех же источников информации в ходе одной проверки, уменьшить риск необнаружения ошибок.

В диссертации рассмотрены порядок оформления результатов аудита в части инвестиций во внеоборотные активы и информационно-структурное содержание аудиторского заключения. Установлено, что в соответствии с Правилами аудиторской деятельности профессиональное суждение аудитора оформляется в виде аудиторского заключения на основании изучения большого объема рабочей документации. С целью обеспечения формирования у аудитора достоверного мнения о состоянии бухгалтерской отчетности организации и сокращения трудозатрат соискателем разработана и рекомендована к использованию в качестве рабочей документации модифицированная форма «Программа аудита», представляющая собой единый документ для обобщения результатов аудиторской проверки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Исследование учета и аудита инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. Особое значение в практической деятельности сельскохозяйственных организаций имеют долгосрочные реальные инвестиции (инвестиции во внеоборотные активы). Для целей бухгалтерского учета под инвестициями во внеоборотные активы следует понимать затраты организации на приобретение (создание) новых и воспроизводство существующих объектов основных средств, нематериальных и прочих внеоборотных активов.

Изучение различных подходов к определению понятия «инвестиции» позволило установить, что конечной целью инвестиций является как получение дохода (прибыли), так и достижение иного желаемого для организации-инвестора результата в виде социального, экологического или эстетического эффекта посредством вложения капитала во всех его формах в различные объекты инвестирования.

На основании исследования экономического содержания объектов инвестиций во внеоборотные активы диссертантом рекомендовано признавать таковыми основные средства (в том числе земельные участки и объекты природопользования), нематериальные активы и прочие внеоборотные активы (не участвующие в производственной (предпринимательской) деятельности орга-

низации). При этом целью инвестиций в основные средства и нематериальные активы будет являться получение дохода (прибыли), а инвестиций в прочие внеоборотные активы — достижение иного неэкономического (социального, экологического, эстетического) эффекта.

С учетом уточнения объектов инвестирования соискателем предложена классификация инвестиций во внеоборотные активы по критерию участия в предпринимательской деятельности (производственные и непроизводственные) для обеспечения формирования в системе бухгалтерского учета информационных потоков об экономической выгоде и неэкономической результативности их осуществления организацией [7, 8].

2. С целью приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с складывающимся уровнем цен в Республике Беларусь проводится переоценка, по результатам которой определяется их восстановительная стоимость. Однако индексный метод переоценки, используемый большинством сельскохозяйственных организаций, чаще всего не позволяет получить достоверную восстановительную стоимость основных средств, так как не учитывает состояние объектов (их физический и моральный износ) на момент переоценки. Для решения данной проблемы и обеспечения формирования достоверной величины восстановительной стоимости объектов основных средств автором рекомендована усовершенствованная методика переоценки, базирующаяся на применении разработанных коэффициентов, позволяющих учитывать степень износа переоцениваемого объекта.

Применение на практике предложенной методики позволит не допустить завышения восстановительной стоимости объектов основных средств при использовании индексного метода переоценки, будет способствовать снижению себестоимости сельскохозяйственной продукции, повышению ее конкурентоспособности на внутреннем и внешнем рынках [1, 2, 11, 12].

3. Понятие амортизируемой стоимости основных средств в практику учета в Республике Беларусь введено в действие новым порядком амортизации, в соответствии с которым она может определяться как первоначальная либо остаточная стоимость объекта. В результате исследования установлена неправомерность данной методики, так как в соответствии с ней основные средства организации на протяжении срока эксплуатации амортизируются полностью, т.е. переносят свою стоимость на вновь созданный продукт без остатка, что в ряде случаев не соответствует объективной реальности и приводит к завышенному начислению амортизации.

Для решения данной проблемы в диссертационном исследовании научно обоснован и предложен к использованию усовершенствованный порядок определения амортизируемой стоимости объектов основных средств с учетом их

ликвидационной стоимости. Для внедрения данного порядка в систему бухгалтерского учета разработана методика определения ликвидационной стоимости объектов основных средств. Использование рекомендованной методики в учетной практике позволит получать более достоверную величину амортизационных отчислений и будет способствовать снижению себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных организаций [4, 9, 11, 12].

В отечественной учетной теории и практике остаточная стоимость внеоборотных амортизируемых активов определяется расчетным путем как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации. Однако на практике возможны ситуации, когда под влиянием различных факторов темпы снижения остаточной стоимости внеоборотных активов выше темпов начисления амортизации, т.е. происходит обесценение актива. В этих случаях используемая методика не позволяет получить точную величину остаточной стоимости внеоборотных активов и, как следствие, реализовать принцип достоверности бухгалтерской отчетности.

На основе проведенного исследования в диссертации предложена усовершенствованная методика расчета остаточной стоимости амортизируемых внеоборотных активов с учетом суммы убытка от обесценения, практическое использование которой обеспечит отражение достоверной величины внеоборотных активов в бухгалтерском балансе организации в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности, будет способствовать получению более точных результатов при проведении анализа финансового состояния организации и принятию правильных управленческих решений [3, 11, 12].

4. В настоящее время в Республике Беларусь существует ряд объективных предпосылок, требующих стоимостной оценки земли. На основе изучения методов, используемых в странах с развитой рыночной экономикой, соискателем предложен к использованию нормативный метод оценки земли с учетом ее кадастровой оценки, который основан на установлении соответствующими государственными органами нижней границы выкупной цены земли и применении повышающих коэффициентов в зависимости от кадастровой оценки конкретного земельного участка. Использование данного метода в оценочной практике Республики Беларусь обеспечит возможность бухгалтерского учета земельных участков как объекта основных средств организации, сохранение государственного контроля над сделками купли-продажи земельных участков с целью недопущения необоснованного завышения цен на этапе первоначального становления рынка земли как части рынка недвижимости, будет способствовать его равномерному и прогрессивному развитию [5].

В диссертации рекомендованы методики бухгалтерского учета затрат на приобретение земельных участков несельскохозяйственного назначения, учета земель сельскохозяйственного назначения и объектов природопользования, а также капитальных затрат на их улучшение, включающая систему балансовых и забалансовых счетов. Применение данной методики в практике сельскохозяйственной организации позволит получать достоверную учетно-аналитическую информацию о величине собственных активов организации и ее финансовом состоянии. Автором разработаны и предложены к использованию следующие бухгалтерские документы: «Акт принятия к бухгалтерскому учету земельных участков», «Производственный отчет по капитальным вложениям», «Ведомость аналитического учета затрат на приобретение объектов основных средств» [5].

5. Бухгалтерский учет инвестиций должен обеспечивать формирование полной, достоверной и развернутой информации об инвестиционной деятельности сельскохозяйственной организации по ее направлениям, способствовать принятию правильных инвестиционных решений, обеспечивать контроль над экономической эффективностью и неэкономической результативностью осуществляемых инвестиций. Для решения этих задач диссертантом рекомендовано на основании предложенной классификации по критерию участия в предпринимательской деятельности осуществлять обособленный бухгалтерский учет инвестиций во внеоборотные активы производственного и непроизводственного назначения посредством использования разработанной системы счетов бухгалтерского учета [7, 10].

Для обеспечения формирования более полной и развернутой информации о направлениях осуществляемой организацией инвестиционной деятельности предложено преобразовать структуру счета 08 «Инвестиции во внеоборотные активы производственного назначения», дополнив его следующими субсчетами: 08-3 «Строительство и создание новых объектов основных средств»; 08-5 «Приобретение объектов основных средств по лизингу»; 08-12 «Модернизация, реконструкция, расширение и техническое перевооружение объектов основных средств».

Согласно проведенному исследованию, информация, представляемая в настоящее время в бухгалтерской отчетности, не позволяет всесторонне охарактеризовать инвестиционную деятельность сельскохозяйственной организации и удовлетворить интересы всех пользователей, а статистическая отчетность формируется с использованием большого числа выборочных данных, что снижает ее достоверность. Для решения данной проблемы в диссертационном исследовании рекомендовано дополнить приложение к бухгалтерскому балансу разделом-расшифровкой по инвестициям во внеоборотные активы, который позволит предоставлять развернутую информацию о размере, структуре, видах,

объектах и источниках инвестиционных вложений. Соискателем также разработана и предложена к практическому применению усовершенствованная структура бухгалтерского баланса, предусматривающая отдельное отражение сумм незавершенных инвестиций во внеоборотные активы производственного и непроизводственного назначения, первоначальной и остаточной стоимости внеоборотных активов. Такое представление данных приведет в соответствие с международными требованиями отражаемую в отчетности информацию, повысит ее достоверность, обеспечит полноту представлений об имущественном положении организации, его составе и структуре, будет способствовать снижению временных затрат при составлении статистической отчетности [10].

6. Результаты исследования показали, что в настоящее время не установлена единая, научно обоснованная и логически последовательная методика аудита инвестиций во внеоборотные активы, использование которой на практике позволяло бы осуществлять качественную проверку с наименьшим риском необнаружения ошибок. С целью решения данной проблемы соискателем разработана и предложена к применению методика аудита инвестиций во внеоборотные активы, состоящая из 12 последовательно осуществляемых этапов и представляющая собой логически обусловленную последовательность выполнения аналитических процедур обработки информационной базы на основе действующего порядка формирования первоначальной стоимости объектов инвестирования.

Практическое использование данной методики позволит учесть все особенности бухгалтерского учета инвестиций во внеоборотные активы для получения аудиторских доказательств достоверности бухгалтерской отчетности сельскохозяйственной организации; избежать повторного исследования одних и тех же источников информации в ходе одной проверки; сократить сроки проведения аудита; уменьшить аудиторский риск необнаружения ошибок; обеспечить выполнение рекомендаций международных стандартов по аудиту, а также соответствие целям, задачам и требованиям, установленным Правилами аудиторской деятельности Республики Беларусь [6].

Рекомендации по практическому использованию результатов.

Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации, могут быть применены в учетной практике организаций сельского хозяйства и других отраслей экономики Республики Беларусь, в деятельности аудиторских организаций, учебном процессе в вузе.

Результаты исследования апробированы и внедрены в практику учета сельскохозяйственных организаций Борисовского района Минской области, аудиторской компании «Силар», приняты к использованию Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, Управлением

аудита Министерства финансов Республики Беларусь, используются в учебном процессе УО «Белорусский государственный экономический университет», что подтверждено актами и справками о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1 Ефимова, О.В. Методика переоценки основных средств в Республике Беларусь: особенности и основные направления совершенствования / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 8. — С. 40—42.

2 Ефимова, О.В. Совершенствование механизма оценки и учета восстановительной стоимости объекта основных средств / О.В. Ефимова // Национальный бухгалтерский учет. — 2004. — № 12. — С. 40—49.

3 Ефимова, О.В. Методика определения остаточной стоимости с учетом обесценения объектов основных средств / О.В. Ефимова // Национальный бухгалтерский учет. — 2005. — № 8. — С. 11—15.

4 Ефимова, О.В. Совершенствование методики определения амортизируемой стоимости основных средств с учетом их ликвидационной стоимости / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 8. — С. 23—26.

5 Ефимова, О.В. Методика учета и стоимостная оценка земли / О.В. Ефимова // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2006. — № 2. — С. 39—43.

6 Ефимова, О.В. Состояние и развитие методик аудита инвестиций во внеоборотные активы / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет и анализ. — 2007. — № 2. — С. 25—30.

Материалы конференций

7 Ефимова, О.В. К вопросу об определении экономической сущности категории «инвестиции» / О.В. Ефимова // Актуальные проблемы современной экономики: материалы респ. конф. молодых ученых, Минск, 26 нояб. 2004 г. / Беларус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2005. — Вып. 2. — С. 94—95.

8 Ефимова, О.В. Учетный механизм формирования информационной базы по финансовым инвестициям / О.В. Ефимова // Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке: материалы респ. науч. конф. студентов, магистрантов, аспирантов, Минск, 16 дек. 2004 г. / Беларус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2005. — С. 161—162.

9 Ефимова, О.В. Совершенствование методики определения амортизируемой стоимости объектов основных средств в учетной теории и практике Республики Беларусь / О.В. Ефимова // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: материалы междунар. науч.-практ. конф., Горки, 26—28 мая 2005 г. / Беларус. гос. с.-х. акад.; редкол.: П.В. Ковель [и др.]. — Горки, 2006. — С. 109—111.

10 Ефимова, О.В. Бухгалтерская отчетность организаций по инвестиционным вложениям и направления ее совершенствования / О.В. Ефимова // Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 26 окт. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 376—377.

11 Ефимова, О.В. Значение и проблемы оценки основных средств в условиях перехода бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь на международные стандарты / О.В. Ефимова // 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. — Вып. 3. — С. 113—115.

Тезисы докладов конференций

12 Ефимова, О.В. Проблемы оценки основных средств организаций Республики Беларусь в условиях перехода бухгалтерского учета и отчетности на международные стандарты финансовой отчетности / О.В. Ефимова // Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: тези доповідей міжнар. наук. конф., Київ, 16—17 березня 2006 р. / Київ. нац. экон. ун-т ім. В. Гетьмана; редкол.: М.В. Кужельний [и др.]. — Київ, 2006. — С. 102—104.

РЭЗІЮМЭ

Яфімава Вольга Валер'еўна

Бухгалтарскі ўлік і аудыт інвестыцый у пазаабаротныя актывы сельскагаспадарчых арганізацый: стан, праблемы, напрамкі развіцця

Ключавыя словы: інвестыцыі, інвестыцыі ў пазаабаротныя актывы, аб'екты інвеставання, бухгалтарскі ўлік інвестыцый ў пазаабаротныя актывы, асноўныя сродкі, першапачатковая вартасць, аудыт інвестыцый ў пазаабаротныя актывы.

Мэтай дысертацыйнага даследавання з'яўляюцца навуковае абгрунтаванне і распрацоўка канкрэтных мерапрыемстваў па ўдасканаленню метадыкі бухгалтарскага ўліка і аўдыта інвестыцый ў пазаабаротныя актывы.

Метады даследавання: агульнанавуковы метады пазнання, аналіз, сінтэз, індукцыя, дэдукцыя, навуковая абстракцыя, абагульненне, параўнанне, сістэмны падыход.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: распрацаваная ўдасканаленая метадыка вызначэння аднаўленчай вартасці асноўных сродкаў, якая дазваляе ўлічваць стан пераацэньваемага аб'екта (яго фізічны і маральны знос), метадыка вызначэння амартызуемай вартасці асноўных сродкаў з улікам іх ліквідацыйнай вартасці і непасрэдна метадыка вызначэння ліквідацыйнай вартасці, навукова абгрунтаваная метадыка адасобленага ўліку інвестыцый у пазаабаротныя актывы вытворчага прызначэння і інвестыцый у пазаабаротныя актывы невытворчага прызначэння, распрацаваная комплексная, лагічная абумоўленая метадыка аўдыта інвестыцый у пазаабаротныя актывы.

Рэкамендацыі па выкарыстанні. Вынікі даследавання ўведзены ва ўліковую практыку сельскагаспадарчых арганізацый Мінскай вобласці, Барысаўскага раёна, аўдытарскую практыку АК “Сілар”, прыняты да выкарыстання пры распрацоўцы нарматыўных дакументаў Міністэрствам сельскай гаспадаркі і харчавання Рэспублікі Беларусь, Упраўленнем аўдыту Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь.

Галіна прымянення: практычная дзейнасць аўдытарскіх і сельскагаспадарчых арганізацый Рэспублікі Беларусь.

РЕЗЮМЕ

Ефимова Ольга Валерьевна

Бухгалтерский учет и аудит инвестиций во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций: состояние, проблемы, направления развития

Ключевые слова: инвестиции, инвестиции во внеоборотные активы, объекты инвестирования, бухгалтерский учет инвестиций во внеоборотные активы, основные средства, первоначальная стоимость, аудит инвестиций во внеоборотные активы.

Целью диссертационного исследования являются научное обоснование и разработка конкретных мероприятий по совершенствованию методики бухгалтерского учета и аудита инвестиций во внеоборотные активы.

Методы исследования: общенаучный метод познания, анализ, синтез, индукция, дедукция, научная абстракция, обобщение, сравнение, обследование, системный подход.

Полученные результаты и их новизна: разработана усовершенствованная методика определения восстановительной стоимости основных средств, позволяющая учитывать состояние переоцениваемого объекта (его физический и моральный износ), методика определения амортизируемой стоимости основных средств с учетом их ликвидационной стоимости и непосредственно методика определения ликвидационной стоимости, научно обоснована методика обособленного учета инвестиций во внеоборотные активы производственного назначения и инвестиций во внеоборотные активы непромышленного назначения, разработана комплексная, логически обусловленная методика аудита инвестиций во внеоборотные активы.

Рекомендации по использованию. Результаты исследования внедрены в учетную практику сельскохозяйственных организаций Минской области, Борисовского района, аудиторскую практику АК «Силар», приняты к использованию при разработке нормативных документов Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, Управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь.

Область применения: практическая деятельность аудиторских и сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь.

SUMMARY

Efimova Olga Valer'evna

Accounting and audit of investments in fixed assets of agricultural enterprises: condition, problems and directions of development

Key words: investments, investments in fixed assets, accounting of investments in fixed assets, fixed assets, original cost, audit of investments in fixed assets.

The purpose of the dissertation is to substantiate scientifically and work out specific measures to improve methods of accounting and audit of investments in fixed assets.

The methods of the research: general scientific methods, analysis, synthesis, scientific abstraction, generalization, comparison, observation, system approach.

The scientific novelty of the obtained results: worked out improved methods of determination of restoration cost of fixed assets, which make possible to account condition of revatuating object (its physical and moral obsolescence); methods of determination of amortization cost of fixed assets in according with their liquidation cost and methods of determination of liquidation cost; methods of isolated accounting of investments in fixed assets of production purpose and investments in fixed assets of unproduction purpose; for the first time worked out complex and depend on logic methods of audit investments in fixed assets.

The degree of using: the lea sic results of the research are introduced into accounting practice of agricultural enterprises of Minsk region, Borisov olistrict; into audit practice of audit company "Silar", introduced by Ministry of Agriculture and Provision of the Republic of Belarus, Audit Administration of the Ministry of Finance while working out regulation and standards.

The field of application: in practical activity audit companies and agricultural enterprises of the Republic of Belarus.

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

Подписано в печать 18.05.2007. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. 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.