

Можно сказать, что стратегический учет базируется на отлаженной системе оперативного учета, без нее он невозможен. В свою очередь, и сама система оперативного производственного учета изменяется под воздействием стратегического видения целевых ориентиров деятельности производственной организации.

Литература:

1. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет/ Пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2005. – 878 с.
2. Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет/ М.: Издательство «Рид групп», 2010
3. Сидорова М.И., Мастеров А.И. Управленческий анализ деятельности организации в условиях ограниченных ресурсов // «Вестник университета», Государственный университет управления. – 2010. – № 1. – С. 328-330
4. Сидорова М.И. Учет затрат по нормам: эволюция метода / – М.: Информационно-внедренческий центр «Дашков и Ко», 2009

*Светлана Вегера, к.э.н., доцент
УО «Полоцкий государственный университет»
г. Новополоцк, Республика Беларусь*

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ПРАВ НА ЗЕМЕЛЬНЫЙ УЧАСТОК

Экономические и политические реформы, проводимые в Республике Беларусь, повлекли перестройку земельных отношений. После многих лет существования исключительной государственной собственности на землю в Республике Беларусь начинает развиваться земельный рынок. В условиях формирования новых экономических отношений требуется информация о наличии, движении и использовании земли. Необходимость разработки целостной системы учета земельных участков, на которые у предприятия имеются различные виды прав, предопределяет в первую очередь решение вопроса в качестве объекта каких средств предприятия их учитывать.

Действующим законодательством Республики Беларусь предусмотрены следующие виды прав предприятий на земельный участок: право собственности; право постоянного пользования; право временного пользования; право аренды.

В Российской Федерации, Украине, Узбекистане земельные участки на праве собственности отражаются на счете основных средств. В соответствии с практикой учета развитых зарубежных стран (США, Германия, Австрия и др.), согласно Международным стандартам финансовой отчет-

ности собственные земельные участки также являются основными средствами, но необходимо отметить, что составляющие основных средств в странах Европейского Союза и США учитываются на различных самостоятельных счетах.

Следует заметить, что земельные участки, как объект учета, соответствуют определению основных средств, принятому в Республике Беларусь. Но исходя из специфики земельных участков, необходимости однородности содержания бухгалтерского счета, представляется целесообразным учитывать земельные участки на отдельном синтетическом счете в составе счетов группы «Основные средства». Это обеспечит установление информации для каждого счета на основе ее однородности о долгосрочных активах; достоверное отражение в учете объектов недвижимости; соответствие общепринятым зарубежным подходам,

Действующим законодательством Республики Беларусь помимо права частной собственности предусмотрены также ограниченные вещные права на земельные участки: право постоянного пользования, право временного пользования, право аренды, сервитут. Рассмотрим земельные участки как объект бухгалтерского учета, на которые у предприятия имеются ограниченные вещные права.

В законодательстве Республики Беларусь права на использование имущества учитываются в составе нематериальных активов на счете 04 «Нематериальные активы». Кроме того, Типовым планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению предусмотрен забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», который «предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущественных прав. Отражение операций на счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», связанных с получением права на использование указанных объектов, производится на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных и других аналогичных договоров. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются на счете 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование" в оценке, принятой в договоре» [1]. При этом указанными документами не уточняется, в каких случаях обозначенные права пользования учитываются в балансе, а когда на забалансовых счетах.

В Украине права пользования земельными участками также учитываются в составе нематериальных активов [2], однако не уточняется о каких правах (праве постоянного (бессрочного), временного пользования либо других) идет речь.

В Российской Федерации права пользования земельными участками, приобретаемые с 1999 года, отражаются в составе расходов будущих периодов. Исключение в Российской Федерации прав пользования земельными

участками из состава нематериальных активов обусловлено нормой ПБУ 14/2000, которая «устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций (кроме кредитных), находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (п.1)» [3, с.150].

Следует заметить, что ст. 8 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» Республики Беларусь также установлено, что активы, находящиеся в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) организации, учитываются обособленно от находящихся на бухгалтерском учете данной организации активов иных организаций и физических лиц. Для учета имущества, не принадлежащего предприятию на праве собственности, предназначены забалансовые счета.

Права постоянного (бессрочного) либо временного пользования земельными участками, предусмотренные законодательством Республики Беларусь не принадлежат предприятию на праве собственности, так как предприятие не может распоряжаться предоставленным имущественным правом по своему усмотрению, например, передавать возмездно это право другому субъекту хозяйствования, передать безвозмездно и пр.

Таким образом, отсутствует условие контролируемости, которое также необходимо для признания объекта в качестве нематериального актива согласно международной практике учета. Так, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности: «Нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы». [4, с.541]. Причем «Актив – это ресурс:

(а) который контролируется организацией в результате прошлых событий; и

(б) от которого ожидается поступление в организацию будущих экономических выгод» [4, с.541].

В результате этого указанные права не могут быть признаны имуществом субъекта хозяйствования и отражены в его балансе. Представляется целесообразным право постоянного пользования и право временного пользования земельным участком отражать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование». При этом расходы, возникающие при оформлении указанных прав рекомендуется отражать как расходы будущих периодов, что соответствует опыту Российской Федерации и является особенно актуальным в условиях гармонизации учетной системы Республики Беларусь и Российской Федерации.

Анализ ограниченных имущественных прав на земельные участки в зарубежных странах позволяет сделать вывод, что состав прав значительно шире, однако в балансе отражаются только те ограниченные вещные права, которые являются контролируруемыми активами [5]. Представляется,

что развитие рыночных отношений в Республике Беларусь также повлечет изменение действующих состава и структуры прав на земельные участки, которое будет заключаться в расширении существующих видов ограниченных вещных прав на земельные участки субъектов хозяйствования.

Проведенное исследование ограниченных вещных прав на земельные участки в качестве объекта бухгалтерского учета позволяет сделать следующие выводы:

- Имущественные права делятся на права, являющиеся предметом гражданского оборота (права, которые могут отчуждаться, закладываться, вноситься в уставные фонды и пр.), а также права, не являющиеся предметом гражданского оборота;
- Ограниченные вещные права на земельный участок, которые являются предметом гражданского оборота, необходимо учитывать в составе нематериальных активов и отражать в балансе предприятия по соответствующей статье;
- Ограниченные вещные права на земельные участки, которые не являются предметом гражданского оборота, необходимо учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. Расходы на приобретение указанных прав следует учитывать в составе расходов будущих периодов;
- Права на земельные участки, которые имеют придаточный характер к праву собственности (например, земельные сервитуты) не следует отражать отдельно в бухгалтерском учете ни в балансе, ни на забалансовых счетах. Стоимость затрат по оформлению указанных прав следует учитывать в стоимости земельного участка.

Это позволит объективно устанавливать стоимость имущества субъекта хозяйствования, достоверно определять его облагаемую базу и величину амортизационных отчислений, оказывающих непосредственное влияние на формирование достоверного финансового результата предприятия, а также будет соответствовать опыту развитых зарубежных стран и Международным стандартам финансовой отчетности.

Литература:

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89;
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утв. приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 г. № 242;

3. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой. Изд. 2-е перераб. И доп. – М.: Аналитика-Пресс. – 2001. – 672 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности. Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31.01.2006 г. – М.: АСКЕРИ. – 2006. – 1060с.
5. Bussiek, Juergen: Buchfuehrung/ von Juergen Bussiek; Harald Ehrmann. – 6., ueberarb. und erw. Aufl. – Ludwigshafen (Rhein) : Kiehl, 1999. – 397 S.

*Росица Н. Иванова, гл.ас.д-р
Университет национального и мирового хозяйства
София, Болгария*

СТРАТЕГИЯ, ТАКТИКА И ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ БИЗНЕС – АНАЛИЗ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Основным элементом системы финансово-хозяйственного бизнес-анализа является стратегический анализ деятельности предприятий. Под стратегией следует понимать направление действия предприятия в целом в связи с его гибким и эффективным приспособлением к непрерывным изменениям во внешней среде в долгосрочной перспективе.

Стратегический анализ деятельности предприятия охватывает следующие этапы: 1) анализ и оценка альтернативных возможностей стратегического выбора; 2) анализ соответствия между его текущим профилем, главными стратегическими возможностями и препятствиями для бизнеса; 3) анализ, оценка возможных результатов осуществления текущей стратегии в условиях нового соответствия между его деятельностью и внешней средой; 4) сравнительный анализ между полученными результатами и текущими целями ввиду определения основных препятствий по пути к успеху и формулированию соответствующих стратегических соображений; 5) идентификация альтернативных видов стратегии для преодоления препятствий по пути к успеху и возможных улучшений в деятельности в результате их применения; 6) анализ рыночной атрактивности; 7) продуктовый анализ, основанный на сильных сторонах предлагаемых продуктов.

Последовательно осуществляется анализ как внешней, так и внутренней среды (рис.1). Внешняя среда охватывает: 1) экономические условия (инфляция, стадии экономического цикла развития, уровень доходов населения и пр.); 2) политические условия (общая стабильность стран, отношение государства к бизнесу и пр.); 3) социальные условия (обществен-