

5. Дубровина Т.А. Бухгалтерский учет в страховых организациях / Т.А. Дубровина. – М., 2000.
6. Lazari, Liliana. Particularitățile contabilității în societățile de asigurări / Liliana Lazari. – Chișinău, 2008.
7. Ciurel, Violeta. Asigurări și reasigurări: abordări teoretice și practici internaționale / Violeta Ciurel. – București, 2000.

## **РЕФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА: ПРОБЛЕМЫ КОНСОЛИДАЦИИ ОТЧЕТОВ**

*В. Лакис, профессор, реабилитированный доктор;  
И. Камараускене, ассистент, Вильнюсский университет,  
Литовская Республика*

**Введение.** Первые шаги по реорганизации бухгалтерского учета в общественном секторе были предприняты Сеймом Литовской Республики еще в 1995 году. 5 декабря 1995 г. был принят закон Литовской Республики о бюджетных организациях [1]. Министерству финансов было поручено утвердить порядок ведения учета и составления отчетности в бюджетных организациях. Однако такой порядок не был утвержден. Субъекты общественного сектора и далее вели учет, руководствуясь старыми правовыми актами. Новый порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных организациях был разработан и утвержден только в 2001 году [2]. В нем представлен образцовый план счетов, подробное описание счетов и определен порядок регистрации хозяйственных операций. Однако этот документ не регламентировал принципов, процедур и последовательности консолидации финансовых отчетов.

19 июля 2002 г. Европейский Парламент и Совет утвердили регламент (ЕС) №1606/2002 «О применении международных стандартов учета». В нем еще раз была подчеркнута необходимость ускоренного создания внутреннего рынка финансовых услуг. Учет во всех государствах Евросоюза должен вестись, руководствуясь едиными принципами учета. Таким образом, учет хозяйственных операций субъектов общественного сектора потребовал новой методики бухгалтерского учета.

Начатая в Литве реформа учета явилась частью реформы, проводимой в Европейском Союзе и в странах Экономического Сообщества. Однако уже первые результаты реформы выявили некоторые ее недостатки.

*Цель исследования:* исследовать проблемы консолидации финансовых отчетов субъектов общественного сектора.

*Объект исследования:* процесс консолидации отчетов субъектов общественного сектора.

*Источники исследования:* международные и национальные стандарты учета общественного сектора, законы и прочие правовые акты, научная литература.

*Методы исследования:* анализ, сравнение, интерпретация и обобщение.

## Обзор мероприятий по реформе учета общественного сектора

Реформа бухгалтерского учета общественного сектора Литвы проводится в соответствии с планом модернизации управления финансами в странах Европейского Союза. Первым шагом на этом пути является применение принципов накопительного учета [3]. В соответствии с планом Европейской Комиссии в январе 2005 г. начала применяться новая система учета и вступили в действие новые правила учета. Основой этих правил стали признанные на международном уровне Международные стандарты учета общественного сектора (далее в тексте – МСУОС). Операции, учет которых не регламентирован МСУОС, регистрировались в соответствии с требованиями Международных стандартов учета (МСУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Важнейшими преимуществами начатой реформы является то, что финансовые отчеты должны составляться всеми государствами-членами ЕС с использованием одинаковых принципов. Это означает, что их содержание можно будет сравнивать и анализировать.

В соответствии с планом по проведению реформы были подготовлены и утверждены Стандарты учета общественного сектора и финансовой отчетности (далее в тексте – СУОСиФО). Они включают: общий план счетов общественного сектора, образцовое руководство по бухгалтерскому учету, руководство по консолидированию, рекомендации для отдельных групп субъектов общественного сектора (СОС). На рисунке представлена структура субъектов общественного сектора.



Рис. Субъекты общественного сектора

Источник: составлено авторами, руководствуясь Законом Литовской Республики об отчетности общественного сектора [4].

Как видно из представленного рисунка, СОС составляют одну группу, в которую входят все субъекты общественного сектора.

### **Структура консолидированных отчетов**

Согласно требованиям Регламента Совета ЕС от 2002-06-25 № 1605/2002 «О финансовом регламенте, применяемом к общему бюджету Европейских сообществ» [5] и Регламента Комиссии от 2002-12-23 № 2343/2002 «О финансовом регламенте основ, предназначенных для учреждений, упомянутых в Регламенте совета № 1605/2002 в положениях ст. 185 «О финансовом регламенте, применяемом к общему бюджету Европейских сообществ» [6], годовая отчетность СОС состоит из двух частей:

- финансовая отчетность, составляемая согласно МСУОС с применением накопительного принципа;
- отчетность о выполнении бюджета.

Итак, окончательный этап учета – это составление отчетов группы – предоставление концентрированной информации о деятельности СОС. Для того чтобы эта отчетная информация была полезна, она должна соответствовать 4 характеристикам [7, с. 109]: понятность, полезность, важность и надежность.

В Законе Литовской Республики об отчетности общественного сектора указано, что СОС подготавливает комплект отчетов двух уровней – высокого и низкого. Комплект отчетов низкого уровня подготавливает каждый СОС и группа СОС. Финансовые отчеты низкого уровня могут быть отчетами одного субъекта и консолидированными. Комплекты отчетов о выполнении бюджета и годовых консолидированных финансовых отчетов более высокого уровня составляют государство и органы самоуправления. На их основе составляют национальный комплект финансовых отчетов. Отчеты более высокого уровня всегда являются консолидированными финансовыми отчетами [8].

Сборники годовых финансовых отчетов (далее в тексте – СФО) более высокого и более низкого уровней составляют:

- отчет о финансовом положении, в котором предоставляется информация обо всем имуществе, суммах финансирования, обязательствах и собственности СОС на последний день отчетного периода;
- отчет о результатах деятельности, в котором предоставляется информация обо всех доходах, расходах и результатах деятельности СОС в отчетный период;
- отчет о денежных потоках, в котором предоставляется информация обо всех денежных поступлениях и выплатах;
- отчет об изменениях в собственности, который показывает изменение собственности за отчетный период;
- пояснительная записка по финансовым отчетам, которая детализирует и поясняет суммы, приводимые в отчетах.

Сборник консолидированных финансовых отчетов (далее – СКФО) составляют:

- консолидированный отчет о финансовом положении;
- консолидированный отчет о результатах деятельности;
- консолидированный отчет о денежных потоках;
- консолидированный отчет об изменениях в собственности;
- пояснительная записка по консолидированным финансовым отчетам.

В отличие от финансовых отчетов, сборники отчетов о выполнении бюджета различных уровней отличаются. Годовой сборник отчетов о выполнении бюджета более низкого уровня составляют:

- отчеты о выполнении сметы бюджетных расходов более низкого уровня;
- пояснительная записка о выполнении смет расходов по бюджету более низкого уровня.

Годовой сборник отчетов о выполнении бюджета более высокого уровня составляют только консолидированные отчеты о выполнении бюджета:

- отчет о выполнении плана бюджетных доходов и расходов;
- отчеты о выполнении сметы бюджетных расходов более высокого уровня;
- пояснительная записка к отчетам о выполнении бюджета более высокого уровня.

#### **Особенности вертикальной консолидации**

Схема вертикальной консолидации предусматривает, что финансовые отчеты должны консолидироваться последовательно по отдельным уровням консолидации с сохранением принципа «снизу вверх»:

- I уровень консолидации: национальный комплект консолидированных финансовых отчетов;
- II уровень консолидации: СКФО государства, самоуправлений, Государственного фонда социального страхования, Обязательного фонда страхования здоровья. Каждый из упомянутых субъектов составляет свой СКФО.
- III уровень консолидации: СФО ресурсов государства и фондов платежей, СКФО контролируемых государством СОС, имеющих контролируемые СОС, СФО контролируемых государством СОС, не имеющих контролируемых СОС, СКФО управления Государственного фонда социального страхования, СКФО управления Государственного фонда социального страхования при Министерстве социальной защиты и труда, СКФО Государственной больничной кассы, СФО фондов ресурсов самоуправления, СФО субъектов общественного сектора, контролируемых самоуправлением,
- IV и более низкие уровни консолидации: СКФО контролируемых СОС, имеющих контролируемые субъекты, и СФО контролируемых СОС, не имеющих контролируемых субъектов.

Национальный комплект отчетов (далее – НСО) составляют комплекты отчетов о выполнении бюджета государства, всех самоуправлений и общегосу-

дарственных учреждений. НСО подготавливает уполномоченный Правительством орган.

Перед подготовкой СКФО необходимо:

- согласовать взаимные хозяйственные операции всех консолидируемых субъектов группы СОС (доходы и расходы, поступления и издержки) за отчетный период и остатки (сумм, которые должны быть получены и оплачены, предоставленных и полученных займов, сумм финансирования, которые должны быть возвращены или получены, и т.п.) в последний день годового отчетного периода;
- корректировать учетные записи, если при согласовании взаимных хозяйственных операций и остатков СОС обнаруживаются ошибки или неточности;
- суммы статей финансовых отчетов консолидируемых субъектов, зарегистрированных за рубежом, пересчитать в национальную валюту согласно положениям 21-го [9] СУОСиФО.

### **Трудности горизонтальной консолидации**

Как уже было упомянуто, консолидируются также управленческие и финансовые отчеты. На горизонтальном уровне составляются:

- сборники консолидированных отчетов о выполнении бюджета группы СОС – отчеты о выполнении бюджета субъектов общественного сектора, составляющих группу субъектов, объединяются в порядке, установленном министром финансов Литовской Республики, и предоставляются в виде одного сборника отчетов о выполнении бюджета;
- СКФО группы СОС – финансовые отчеты субъектов, составляющих группу субъектов, объединенные в порядке, установленном СУОСиФО, и предоставляются в виде одного сборника финансовых отчетов. Вместе оба комплекта отчетов составляют национальный сборник отчетов.

Процедуры консолидации идентичны для всех субъектов. Разные стандарты предусматривают одну и ту же последовательность процедур консолидации – при консолидировании финансовых отчетов сначала последовательно, построчно складываются суммы тех же самых статей; затем из них исключаются взаимные сделки и результаты инвестиций в субъекты дочерних или/и контролируемых организаций, рассчитывается и выделяется доля меньшинства.

Необходимо отметить, что в соответствии с принципами действующих ныне нормативно-правовых актов, регламентирующих учет СОС, и порядком составления консолидированных отчетов НСО не является классическим сборником консолидированных отчетов, так как консолидация остановилась, не достигнув основного I уровня. С другой стороны, НСО составляют также управленческие отчеты – самостоятельные, неконсолидированные сборники отчетов о выполнении бюджета государства, всех самоуправлений, Государственного фонда социального страхования и Фонда обязательного страхования здоровья.

Вышеизложенные аргументы позволяют сделать вывод, что национальный комплект отчетов являлся лишь объединенным сборником финансовых и управ-

ленческих отчетов. А это значит, что необходимо совершенствовать правовую и методическую основу консолидации финансовых отчетов.

**Заключение.** Консолидация финансовых отчетов происходит на вертикальном и горизонтальном уровнях. В настоящее время утверждена и действует схема консолидации, устанавливающая разные уровни консолидации. Финансовые отчеты должны консолидироваться последовательно по отдельным уровням консолидации с сохранением принципа «снизу вверх», т.е. с IV-го и более низкого уровня до I уровня консолидации, во время которого должен составляться основной консолидированный отчет, который назван национальным комплектом отчетов. На горизонтальном уровне готовятся комплекты финансовых отчетов конкретных субъектов и сборники консолидированных финансовых отчетов групп субъектов общественного сектора.

Согласно положениям действующих в настоящее время правовых актов, сборник национальных отчетов нельзя назвать сборником консолидированных отчетов, так как данные последних консолидированных финансовых отчетов до сих пор не объединены в один сборник финансовых отчетов. Не удается согласовать все взаимные хозяйственные операции консолидируемых субъектов за отчетный период и остатки на последний день годового отчетного периода. Все еще необходимо корректировать записи из-за обнаруженных ошибок или неточностей, до сих пор ведется поиск процедур учета и технических решений, которые максимально ускорили бы и автоматизировали этот процесс.

### Литература

1. Lietuvos Respublikos Biudžetinių įstaigų įstatymas, Valstybės žinios, 1995, Nr. 104-2322.
2. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. kovo 16 d. įsakymas Nr. 70 «Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo», Valstybės žinios, 2001, Nr. 30-978.
3. Communication from the Commission. Progress report as at 31 march 2008 on the modernisation of the accounting system of the European Commission. COM/2008/515. Доступно в интернете: [http://ec.europa.eu/budget/library/publications/fin\\_manag\\_account/modernising\\_EU\\_accounts\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/publications/fin_manag_account/modernising_EU_accounts_lt.pdf).
4. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas Nr. X-1212. V. Žinios, 2007, Nr. 77-3046.
5. Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities (OJ L 248, 16.9.2002, p. 1). Доступно в интернете: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:357:0072:0072:EN:PDF>.
6. Регламент Комиссии ЕС (Европейское Сообщество, Евроатом) №2343/2002 «О финансовом регламенте основ, предназначенном для учреждений, упомянутых в Регламенте Совета (Европейское Сообщество, Евроатом) №1605/2002 «О финансовом регламенте, применяемом к общему бюджету Европейских сообществ» (2002). Дос-

тупно в интернете: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri= OJ:L:2002:357:0072:0072:EN:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:357:0072:0072:EN:PDF).

7. Burkšaitienė, D. Finansinė turto apskaita ir finansinės atskaitomybės rengimas. Vilnius: Technika, 2008.
8. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas «Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 1-ojo standarto patvirtinimo». Valstybės žinios, 2008, Nr. 1-29.
9. 21-ojo Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinių ataskaitų standartas «Sandoriai užsienio valiuta». Valstybės žinios, 2007, Nr. 126-5143.

## THE METHODOLOGY FOR THE ANALYSIS OF WORKING CAPITAL

*J. Mackevičius, Habil. dr., Professor; A. Jaugelavičienė,  
Doctoral student, Vilnius University, Lithuania*

**Introduction.** Working capital refers to current assets at the disposal of a company that remained after the payment of all short-term financial obligations. It is the capital which is in a constant circulation and movement of the company, therefore it is known as working capital. Working capital is not indicated in the balance sheet, however, bankers, shareholders, investors and other users of analytical information frequently calculate working capital as an indicator of short-term solvency. Its analysis is relevant to all the users of the information as its amount and variation trends allow to judge the financial stability and the business continuity of the company. Therefore, the most prominent specialists in the financial analysis suggest to analyse the companies' financial condition in terms of working capital. This proposal is motivated by the fact that working capital is one of a few indicators that objectively enough defines the company's condition and, in addition, has a significant impact on other financial indicators. However, in the literature of the financial analysis there is no consistent methodology for the analysis of working capital, i.e. a variety of authors provides the calculations and interpretations of only some indicators of working capital.

*The object* of the research is the working capital.

*The research* aims at formulating the method for the analysis of working capital.

*The methods of the research* are the analysis of the scientific literature, techniques of information gathering, comparing, elaborating and summarizing.

**The calculation of working capital and the consistency of its analysis.** There are two methods to calculate the working capital. By applying the first method, working capital (WC) can be calculated as current assets (CA) minus current liabilities (CL), i. e.  $WC = CA - CL$ . By applying the second method, working capital can be calculated as the sum of own capital (E) and the long-term liabilities (LL) minus the long-term assets (LA), i. e.  $WC = (E + LL) - LA$ . The sum of own capital and long-term liabilities comprises a constant (invested) capital (CC). Thus the formula of the working capital can be expressed as follows:  $WC = CC - LA$ . The first method of calculation of the working capital is commonly known as the calculation from the assets