

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИНВЕСТИЦИЙ НА БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГЕ

Т. С. Дмитриева, аспирант, БГУУ

Резюме

Рассматриваются вопросы экономической значимости инвестирования, проблемам организации учета инвестиций и формирования отчетности в соответствии с международными стандартами в целях управления на предприятиях Белорусской железной дороги.

Abstract

The article investigates the questions of the economic importance of investment, problems of the investments' accounting and reporting according to the International Financial Reporting Standards for management at the enterprises of the of the Belarussian railway.

Современный этап развития бухгалтерского учета на Белорусской железной дороге (БЖД) в первую очередь необходимо связать с отражением все нарастающего процесса инвестирования, результативность которого во многом будет определяться полнотой отражения в теории и практике современной экономической науки его методологической основы.

Прежде всего, требуется четкое определение понятия «инвестиции». В современной отечественной и зарубежной экономической литературе понятие «инвестиции» давно вошло в широкий обиход и на сегодняшний день не вызывает серьезной полемики. Большинство авторов сходятся во мнении, что инвестиции представляют собой вложения капитала в собственной стране или за рубежом в предприятия различных отраслей, предпринимательские проекты, социально-экономические программы, инновационные проекты в соответствии с бизнес-планом с целью получения прибыли или достижения социального эффекта.

Что касается практики реализации инвестиций, то с началом рыночных преобразований точка зрения на содержание категории «инвестиции» прочно закрепилась не только среди субъектов хозяйствования, но и на государственном уровне, что нашло свое отражение в законодательстве. Так, согласно Инвестиционному кодексу Республики Беларусь, «под инвестициями понимаются любое имущество, включая денежные средства, ценные бумаги, оборудование и результаты интеллектуальной деятельности, принадлежащие инвестору на праве собственности или ином вещном праве, и имущественные права, вкладываемые инвестором в объекты инвестиционной деятельности в целях получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного значимого результата».

Однако в настоящее время не имеется целостных комплексных исследований, посвященных вопросам выделения инвестиций как объекта бухгалтерского учета и последующей организации учета инвестиционной деятельности. Решение данной проблемы особенно актуально для Белорусской железной дороги, которая сегодня должна реализовать большие инвестиционные проекты, связанные со значительными финансовыми вложениями в модернизацию транспортной сети, подвижного состава и других технических средств.

Так, в рамках Государственной программы развития железнодорожного транспорта на 2011–2015 годы осуществляется проект по электрификации участков пути Гомель – Жлобин – Осиповичи и Жлобин – Калинковичи, который реализуется за счет кредитных средств Экспортно-импортного банка Китая и собственных средств БЖД. Кроме того, железная дорога заключила контракт с Корпорацией по экспорту и импорту электрооборудования Китая и Датунским электровозостроительным заводом на поставку в 2012 году 12 грузовых магистральных электровозов для увеличения пропускной способности, и сокращения маневровой работы в связи с увеличившимся транзитным потоком через Беларусь. Помимо этого, реализуется проект по введению городских электричек в г. Минск с целью разгрузить улично-дорожную сеть и пригородные направления. Для этого Белорусская железная дорога в марте 2010 года заключила контракт со швейцарской компанией Stadler на поставку 10 электропоездов.

Таким образом, особенностью современного этапа инвестиционного развития на железнодорожном транспорте является одновременное формирование отношений к собственности участников инвестиционного процесса. Если обратиться к примеру реализации аналогичных процессов на железных дорогах Российской Федерации, то можно отметить, что их результатом стало появление предприятий со смешанной формой собственности на основе объединения имущества государства, юридических и физических лиц. Но при этом принятие инвестиционных решений на железнодорожном транспорте осуществляется на общегосударственном уровне, где при формировании инвестиционной стратегии должны учитываться не только экономические, но и политические, социальные, экологические последствия реализации инвестиционных проектов.

С учетом зарубежного опыта инвестиционная стратегия на Белорусской железной дороге формируется на следующих принципах (рис. 1):

Так как эффективность инвестиционного развития во многом определяется качеством используемой информации, то в бухгалтерском учете, как основном достоверном источнике информации, на сегодняшний день необходимо решить вопрос с созданием теоретической и методологической базы для отражения появляющегося объекта учета.

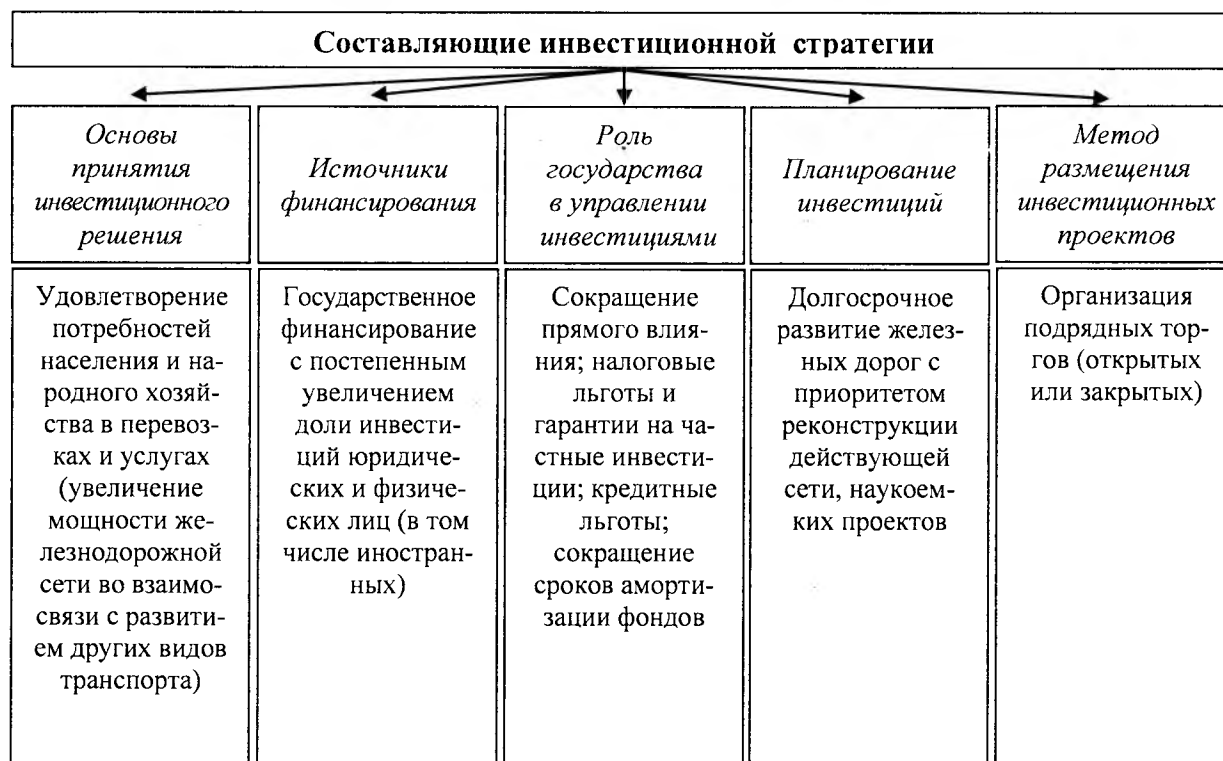


Рис. 1. Принципы формирования инвестиционной стратегии

Многие авторы предлагают вариатность отнесения инвестиций: они могут быть средствами, источником, процессом (рис. 2). В зависимости от отнесения к одному из трех объектов бухгалтерского учета формируется и последующая методология их учета.



Рис. 2. Инвестиции как объект бухгалтерского учета

С позиции понимания инвестиций как средств, отечественные авторы наибольшее внимание уделяют учету капитальных вложений, под которыми в большинстве случаев понимаются вложения в создание и приобретение объектов основных средств. Вызвано это тем, что долгое время в отечественной бухгалтерской литературе и нормативно-законодательных актах термин «инвестиции» отождествлялся с понятием «капитальные вложения», то есть с затратами, направляемыми на воспроизводство основных фондов, их увеличение и совершенствование. Это не удивительно, ведь существует прямая зависимость между возникновением дефиниции в экономическом обороте и проникновением ее в дальнейшем в сферы бухгалтерского учета. Такая эволюция произошла с категорией «капитальные вложения», и на сегодняшний день не вызывает сомнения необходимость вовлечения в бухгалтерский оборот понятия «инвестиции».

Однако не стоит забывать, что хозяйственные средства организации формируются за счет источников, т. е. финансовых ресурсов. В бухгалтерском балансе источники средств сосредоточены в пассиве, а в разделе «Капитал и резервы» статьи баланса не подходят для отражения полученного инвестирования, т. к. несмотря на вступление в силу Декрета Президента РБ № 1 от 16 января 2009 года «О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования», изменений в методике бухгалтерского учета операций по формированию и использованию уставного фонда не произошло и он рассматривается исключительно как источник финансирования текущей деятельности в части внеоборотных и оборотных активов, но не инвестиций. Целевое финансирование предполагает получение организацией дополнительных средств из бюджета, мероприятий целевого назначения, внебюджетных отраслевых и межотраслевых фондов на финансирование капитальных вложений, конверсии, научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, мероприятий по освоению новых видов наукоемкой продукции и других нужд, если не хватает внутренних ресурсов, которые не подлежат возврату. Таким образом, нарушается основной мотив осуществления инвестиций – вложение ресурсов для получения прибыли (дохода). Учет инвестиций по статье «Прибыль (убыток) отчетного периода» имеет место при формировании собственных инвестиционных ресурсов, однако не предполагает привлечение средств извне. Таким образом, вопрос представления инвестиций как источника с точки зрения объекта бухгалтерского учета требует выделения соответствующей статьи в пассиве баланса.

Кроме того, инвестиции можно также представить как сложный хозяйственный процесс, вызывающий изменение в средствах организации и источниках их образования, который начинается с проектно-изыскательных работ. Однако уже на первом этапе этого процесса инвестиционный проект может не пройти государственную комплексную экспертизу. Кроме того, инвестор сам может по тем или иным причинам отклонить выполнение проекта. При этом могут возникнуть проблемы с отражением фактически понесенных расходов по осуществлению проекта. В любом случае, для того, чтобы отразить инвестиции как хозяйственный процесс и связанные с ними затраты и финансовые результаты необходимо дальнейшее развитие действующего плана счетов (как это реализовано для процессов снабжения, производства и реализации).

Интересным в этом плане является предыдущий опыт советской учетной практики, где Планом счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций, утвержденном Приказом Министерства финансов СССР от 28.03.1985 г. № 40, для учета инвестиций предусматривались специальные бухгалтерские счета – 33 «Капитальные вложения» (для учета затрат на капитальные вложения) и 93 «Финансирование капитальных вложений» (для учета источников капитальных вложений).

Таким образом, первоначальным этапом в развитии бухгалтерского учета инвестиций является введение четкого понятийного аппарата данного термина в бухгалтерском учете, определяющего к какому его объекту относятся инвестиции.

Следующим этапом является создание системы счетов и модели учетных записей, с помощью которых будут отражаться все изменения по исследуемому объекту.

Если рассматривать инвестиции как первый объект бухгалтерского учета – хозяйственные средства (в составе активов), – то для отражения всех изменений происходящих с данным видом активов предлагается использовать счет 09 «Вложения в инвестиционные проекты».

Так как сегодня для железной дороги реализация большинства инвестиционных проектов связана с новым строительством; расширением; реконструкцией; техническим перевооружением (табл. 1), то в бухгалтерском учете БЖД соответствующим образом должна отразиться информация об инвестициях по воспроизводственной структуре. С этой целью следует развить информацию по счету 09 «Вложения в инвестиционные проекты» путем введения следующей системы субсчетов:

- 01 «Инвестиции в новое строительство»;
- 02 «Инвестиции в расширение»;
- 03 «Инвестиции на реконструкцию»;
- 04 «Инвестиции на техническое перевооружение».

Таблица 1

Классификация инвестиций по воспроизводственной структуре

Цели инвестирования	Направления использования инвестиций
1	2
на новое строительство	новые железные дороги, вокзалы, отдельные пункты, депо, сооружение путевых машинных станций (ПМС), шпалопропиточных, щебеночных и других заводов, звенооборочных баз, рельсосварочных предприятий, строительство мостов и других искусственных сооружений, новые вычислительные центры (ВЦ);

1	2
на расширение	строительство дополнительных главных путей – вторых, третьих и т.д., расширение вокзалов, строительство или расширение технических зданий на действующих железных дорогах, расширение депо, расширение и строительство отдельных цехов ПМС и ремонта дорожно-путевых машин, расширение действующих ВЦ, строительство новых цехов на различных заводах и предприятиях;
на реконструкцию	усиление или переустройство железных дорог, включая вынос отдельных участков, электрификация существующих железнодорожных линий, строительство высоких платформ, удлинение или уширение пассажирских платформ, электрическая централизация стрелок и сигналов, реконструкция горловин сортировочных горок и путей станций, оборудование железных дорог автоблокировкой и диспетчерской централизацией, переустройство локомотивного депо под другие виды тяги, сооружение путепроводов, ограждение пути;
на техническое перевооружение	автоматизация и механизация сортировочных горок, модернизация отопительных и вентиляционных систем, мероприятия по охране окружающей среды, внедрение автоматизированных систем обработки информации, приобретение и установка оборудования, не входящего в сметы строек, модернизация подвижного состава.

С позиции понимания инвестиций как источников образования хозяйственных средств (второй объект бухгалтерского учета), для их отражения предлагается использование счета 87 «Финансирование инвестиций», на котором будет отражаться движение средств финансирования инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений за счет целевых бюджетных ассигнований и финансирования юридическими и физическими лицами. Для детализации информации об источниках поступления инвестиций на БЖД предлагается следующая система субсчетов:

- 01 «Государственное финансирование»;
- 02 «Финансирование юридическими лицами»;
- 03 «Финансирование физическими лицами».

Если рассматривать инвестиции как сложный хозяйственный процесс, вызывающий изменение в средствах организации и источниках их образования, то для его отражения рекомендуется взаимодействие предложенных счетов 09 «Вложения в инвестиционные проекты» и 87 «Финансирование инвестиций», что можно представить в виде следующей схемы (рис. 3):



Рис. 3. Схема корреспонденции счетов по учету источников инвестиций и направлений их расходования

Кроме того, имеет место ограниченность единого Плана счетов бухгалтерского учета, в котором не предусмотрено разнообразие объектов учета и возможность отражения разных операций, связанных с осуществлением инвестиционной деятельности, недостаточная развитость аналитического учета инвестиций в форме капитальных вложений, что затрудняет получение информации для пользователей различных уровней. Необходимо, чтобы каждый вид затрат выделялся в качестве отдельного объекта планирования и учета капитальных вложений в соответствии с источником их финансирования.

Так как действующим Планом счетов БЖД учет капитальных затрат охвачен не полностью, то ослабляется возможность эффективного контроля за формированием и использованием инвестиционных ресурсов. Это со-

здает благоприятные условия для злоупотреблений по нецелевому расходованию этих средств, и в итоге ведет к искажению сведений о капиталовложениях, создает определенные трудности при составлении годовой отчетности, влечет появление ошибок при исчислении ряда льгот по налогу на прибыль.

Заслуживает своего внимания и необходимость отражения в бухгалтерском учете дополнительных затрат по существующим объектам основных средств. Иногда трудно решить, направлены ли данные затраты на улучшение функциональных свойств имущества, что должно рассматриваться как капитализация его стоимости, или же они связаны с его ремонтом. Мы считаем, что обозначенную проблему можно решить в соответствии с МСФО, а именно – установить порог существенности, и суммы ниже этого порога рассматривать как ремонт, более значительные суммы должны увеличивать первоначальную стоимость основного средства.

Следующим этапом формирования теоретических основ учета инвестиций является их оценка и поиск наиболее оптимального варианта с учетом имеющейся практики зарубежного учета.

Разрабатывая в последующем модели учетных записей, требуется также проработка и детализация приема документации, т. е. принимаемой системы документов, отражающей хозяйственные операции по учету инвестиций.

В бухгалтерском учете хозяйственной деятельности Белорусской железной дороги только начинают отражаться отдельные моменты, связанные с наметившимся процессом серьезного инвестиционного развития. Для того чтобы будущие инвестиционные проекты были успешно реализованы, в учетную политику железной дороги должны быть внесены все необходимые методические аспекты по учету инвестиций и формированию достоверной информации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Волков, Б. А. Менеджмент в железнодорожном строительстве / Б. А. Волков, Т. М. Муджири, И. В. Прокудин; под ред. Б. А. Волкова. – М.: Транспорт, 1998. – 320 с.
2. Дмитриева, Т.С. Современные подходы к организации бухгалтерского учета инвестиций в подразделениях железной дороги / Т.С. Дмитриева // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности): междунар. сб. науч. тр.; Вып. 3 / Белорус. гос. ун-т трансп.; под ред. В. Г. Гизатуллиной. – Гомель, 2010. – С. 26–34.
3. Жукова О. Н. Система учета капитальных вложений и источников их формирования в период адаптации к международным стандартам финансовой отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / О. Н. Жукова; Орл. гос. тех. ун-т. – Орел, 2004. – 24 с.
4. Инвестиционный кодекс Республики Беларусь: Принят Палатой представителей 30 мая 2001 г.: одобрен Советом Респ. 8 июня 2001 г. (в ред. Законов Республики Беларусь от 05.08.2004 № 313-З (в ред. 01.11.2004); от 18.07.2006 № 159-З; от 08.07.2008 № 372-З; от 15.07.2008 № 397-З) // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2008. – 17 июля 2008. – № 2/1494.
5. Шургин, Д. И. Бухгалтерский учет и анализ инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Д. И. Шургин; Казан. финанс.-экон. инст. – Казань, 2000. – 20 с.

МЕТОДИКИ УЧЕТА ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ИХ РАЗВИТИЯ

Е. О. Лагуновская, аспирант БГЭУ

На современном этапе инновационное развитие агропромышленного комплекса – приоритетное направление деятельности государства, важная предпосылка обеспечения продовольственной безопасности Республики Беларусь. Разработка концептуальных подходов и организационно-методических основ бухгалтерского учета субсидий послужила основой для его совершенствования и обеспечения эффективного контроля за целевым использованием бюджетных средств.

Целевые поступления из инновационного фонда на разработку ресурсосберегающих, экологически безопасных технологий, технологических комплексов, сельскохозяйственных машин и оборудования для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, создания новых конкурентоспособных и импортозамещающих сортов растений, пород животных, удобрений являются объектом бухгалтерского учета. Они должны быть идентифицированы в системе счетов таким образом, чтобы было обеспечено формирование достоверной информации для ее представления в бухгалтерской отчетности. Такая информация по целевому использованию выделенных средств находится под контролем внешних кредиторов в лице Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и должна быть объектом учета и контроля получателя – самой организации.

Инновации такого характера осуществляются за счет средств целевого финансирования со стороны государства. Источником таких средств является инновационный фонд Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь. В бухгалтерском учете субъектов хозяйствования средства, направленные в