

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

инновационный фонд, отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В соответствии с действующим Положением о порядке формирования и использования средств инновационных фондов [7], утвержденным Указом Президента Республики Беларусь инновационные фонды формируются республиканскими органами государственного управления и иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь и являются государственными целевыми бюджетными фондами.

Средства инновационного фонда выделяются организациям, принимающим участие в его формировании [7, п. 11]. Одной из форм государственной поддержки является выделение целевых бюджетных средств сельскохозяйственным организациям в виде субсидий и дотаций. Субсидии и дотации, выделяемые аграрным предприятиям в виде государственной помощи, являются важным элементом финансовых потоков и сложным объектом бухгалтерского учета. В настоящее время Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкцией по его применению для учета государственных средств для осуществления мероприятий целевого назначения предусмотрен счет 86 «Целевое финансирование», который представлен в составе капитала (Раздел VII. Собственные источники имущества) [10].

Практика применения МСФО показывает, что наиболее приемлемым подходом учета государственных субсидий является подход, основанный на трансформации их в доход организации. Так, в МСФО № 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» содержится два основных подхода к учету государственных субсидий, а именно: подход с позиции капитала, в соответствии с которым субсидия принимается к учету в качестве капитала, и подход с позиции дохода, в соответствии с которым субсидия относится на доходы одного или более учетных периодов [2]. Однако согласно международным подходам следует применять последний вариант учета, то есть правительственные субсидии запрещено относить прямо на увеличение капитала.

Государственные субсидии, относящиеся к активам, представлены в отчетности: либо в качестве доходов будущих периодов, признаваемых доходами на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования актива, либо субсидия вычитается из балансовой стоимости актива, и соответственно, признается доходом на протяжении срока полезной службы амортизируемого актива, так как величина начисленной амортизации, относимой на расходы каждого периода уменьшается на часть субсидии [3].

Субсидии, относящиеся к доходу, представляются в отчете о прибылях и убытках как поступления или отдельно, или в составе общей статьи, например «Другие доходы»; при альтернативном варианте они вычитаются из соответствующих расходов при отражении их в отчете о прибылях и убытках [2].

В соответствии с МСФО № 20 государственные субсидии должны отражаться в учете только когда есть разумная уверенность в том, что организация будет соблюдать условия, на которых предоставляются субсидии, а также что субсидии будут получены.

В Республике Беларусь порядок признания и учета государственных субсидий регламентирован Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, а в отрасли АПК – Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкцией по его применению [10], а также письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь «Особенности отражения в бухгалтерском учете государственных средств, выделяемых на развитие агропромышленного комплекса» [8].

Изучение законодательной и нормативной базы показало, что в настоящее время, не существует законодательного акта, регулирующего критерии признания в учете государственной помощи, условия признания государственных субсидий в учете, виды государственных субсидий, относящиеся к активам и к доходам, порядок раскрытия информации в отчетности и прочие положения.

Необходимо отметить, что на современном этапе разработан и представлен на рассмотрение в Минфин проект Инструкции по бухгалтерскому учету государственных субсидий и раскрытию информации о государственной помощи. Проект Инструкции предусматривает подразделение субсидий, относящихся к активам и субсидий, относящихся к доходам. Имеет место также оговорка о том, что государственная субсидия принимается организацией к бухгалтерскому учету при соблюдении следующих условий: имеется обоснованная уверенность в том, что организация выполнит все условия, связанные с получением этой субсидии и имеется уверенность, что указанная субсидия будет получена.

В соответствии с названным проектом Инструкции по бухгалтерскому учету государственных субсидий и раскрытию информации о государственной помощи, при получении уведомления о выделении субсидии, относящейся к доходам, в бухгалтерском учете дебиторскую задолженность по получению субсидии предлагается отражать по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов» на сумму субсидии, подлежащей получению. Если уведомление о выделении государственной субсидии, относящейся к доходам, сопровождается поступлением денежных средств, то в бухгалтерском учете делается запись по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специаль-

ные счета в банках» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов» на сумму полученной субсидии.

Государственная субсидия, относящаяся к активам и предоставленная организации в форме неденежных активов, принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов». Государственная субсидия, относящаяся к активам и предоставленная организации в форме денежных средств, предназначенных для компенсации затрат на приобретение актива, признается в бухгалтерском учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 51 «Расчетный счет» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов» и списывается на расходы организации равномерно на протяжении срока полезного использования приобретаемого актива бухгалтерской записью по дебету счета 98 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Такой порядок учета полностью соответствует МСФО № 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». Однако, как справедливо отмечает П.Я. Папковская «Учитывая необходимость гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с МСФО, обусловленной процессом глобализации экономики в мире, все же не следует допускать излишней поспешности и масштабности предпочтения МСФО национальной учетной системе. Экономика страны формируется хозяйствующими субъектами, использующими национальную систему бухгалтерского учета, поэтому поспешная его унификация в соответствии с МСФО необоснованна» [9]. В связи с чем, считаем нецелесообразным полностью переходить в данном вопросе на МСБУ, а с учетом сложившейся практики учета отражать государственные субсидии, относящиеся к внеоборотным активам, с использованием счета 86 «Целевое финансирование» и учитывать такие средства в составе капитала. Средства целевого финансирования не являются доходом, поскольку они не заработаны организацией, а представляют собой поощрение, безвозмездное финансирование, предоставленное государством чаще всего на безвозмездной и безвозвратной основе на определенные цели. Тем более средства целевого финансирования нельзя относить к обязательствам, в связи с безвозвратным характером их предоставления. Таким образом, целевые поступления должны находить свое отражение по-прежнему в составе раздела III «Капитал и резервы» баланса, а не в разделе IV «Долгосрочные обязательства» или в V «Краткосрочные обязательства».

К тому же, в бухгалтерском учете, на наш взгляд, должна найти отражение отдельно информация о суммах целевых средств, направленных на пополнение оборотного капитала и на вложения во внеоборотные активы. То есть, необходимо в системе счетов бухгалтерского учета обеспечить четкое разграничение целевого финансирования на капитальные и текущие расходы. Таким образом, учет использования целевого финансирования рекомендуется организовать на счете 86 «Целевое финансирование» в разрезе следующих субсчетов:

- 86-1 «Целевое финансирование на капитальные расходы»;
- 86-2 «Целевое финансирование на текущие расходы».

Государственные субсидии, относящиеся к внеоборотным активам предлагается учитывать по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование» (субсчет 86-1 «Целевое финансирование на капитальные расходы») при принятии к учету имущества, полученного в рамках целевого финансирования. Целевые средства, предназначенные для компенсации затрат на приобретение или строительство объектов основных средств, признаются в бухгалтерском учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 51 «Расчетный счет», 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование». Использование средств целевого финансирования на инвестиционные цели, по мере ввода объектов основных средств в эксплуатацию, предлагается отражать по дебету счета 86 «Целевое финансирование» (субсчет 86-1 «Целевое финансирование на капитальные расходы») и кредиту рекомендуемого счета 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы» (субсчет 88-4 «Целевое финансирование использованное»). Такая методика учета позволит учитывать отдельно источники финансирования вложений во внеоборотные активы, которые в настоящее время включаются в состав счета 83 «Добавочный фонд».

Реализация представленной методики учета целевого финансирования вложений во внеоборотные активы обеспечивается следующими учетными записями (таблица 1).

Таблица 1

**Учетные записи по отражению целевых средств,
направленных на финансирование вложений во внеоборотные активы**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Принятие к бухгалтерскому учету имущества, полученного в рамках целевого финансирования	08 «Вложения во внеоборотные активы»	Субсчет 86-1 «Целевое финансирование на капитальные расходы» к счету 86 «Целевое финансирование»

Окончание табл. 1

1	2	3
Поступление денежных средств бюджетного финансирования на инвестиционные проекты (строительство, реконструкцию, приобретение объектов основных средств и другие цели капитального характера)	Субсчет 55-5 «Специальный счет целевого финансирования» к счету 55 «Специальные счета в банках»	Субсчет 86-1 «Целевое финансирование на капитальные расходы» к счету 86 «Целевое финансирование»
<i>При хозяйственном способе строительства:</i> Списание строительных и других материалов на строительство объектов, начислена заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочим за выполненные работы по строительству объектов основных средств, списание стоимости услуг, оказанных вспомогательными производствами в затраты по строительству и т.п.	08 «Вложения во внеоборотные активы»	10 «Материалы» 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 23 «Вспомогательные производства» и т. п.
<i>При подрядном способе строительства:</i> Отражение задолженности подрядчикам за выполненные работы по строительству основных средств, монтажу оборудования и т.д. в пределах стоимости проектно-сметной документации.	08 «Вложения во внеоборотные активы» 18 «НДС по приобретенным товарам, работам, услугам»	60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками»
Перечисление средств целевого финансирования в погашение задолженности перед подрядчиками.	60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками»	Субсчет 55-5 «Специальный счет целевого финансирования» к счету 55 «Специальные счета в банках»
Принятие к учету приобретенных объектов основных средств и объектов после ввода в эксплуатацию в результате окончания выполнения работ по их строительству за счет целевого финансирования.	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»
Отражение использования целевого финансирования на инвестиционные цели (по мере принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств, приобретенного или построенного за счет средств целевого финансирования).	Субсчет 86-1 «Целевое финансирование на капитальные расходы» к счету 86 «Целевое финансирование»	Субсчет 88-4 «Целевое финансирование использованное» к счету 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы»

Примечание – Источник: собственная разработка.

По нашему мнению, такой порядок организации бухгалтерского учета на счете 86 «Целевое финансирование» повысит достоверность и информативность учета и отчетности, усилит обоснованность принимаемых управленческих решений, что будет способствовать инвестиционной привлекательности сельскохозяйственной организации. Следовательно, субсидиями можно будет управлять на разных уровнях контроля за их использованием, так как управлять можно только тем, что измеряется путем отражения информации в учетной системе.

Одним из нерешенных методических вопросов является учет средств целевого финансирования, предназначенных для закупки запасов сельскохозяйственной организацией. Исходя из специфики своей деятельности, сельскохозяйственные организации вынуждены закупать дорогостоящие удобрения, средства защиты растений от вредителей и болезней, семена вышших репродукций, автомобильное топливо, запчасти и агрегаты для ремонта сельхозтехники, медикаменты и прочее. В настоящее время со стороны государства осуществляется значительная поддержка аграрного сектора экономики, выделяются бюджетные средства на закупку дорогостоящих запасов и материалов. При этом в Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 133 от 12 ноября 2010 г. [5], отсутствует порядок отражения в бухгалтерском учете запасов, приобретенных за счет средств целевого финансирования. В связи с чем, особого рассмотрения заслуживает порядок использования целевого финансирования на приобретение запасов.

Как отмечалось, Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкцией по его применению, письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь «Особенности отражения в бухгалтерском учете государственных средств, выделяемых на развитие агропромышленного комплекса» [8, 10] предусмотрен счет 86 «Целевое финансирование», предназначенный для отражения информации о движении средств, поступивших из бюджета, других организаций и лиц для осуществления мероприятий целевого назначения. Однако методика учета целевого финансирования для приобретения материалов и запасов до сих пор не определена, главным образом из-за отсутствия единого порядка отражения в учете запасов, приобретенных за счет средств целевого финансирования.

В настоящее время использование государственных средств на покрытие затрат на проведение противоэпизоотических мероприятий, защиту растений от вредителей и болезней, известкование кислых почв, работ по

внесению минеральных удобрений и средств защиты растений с применением сельскохозяйственной авиации и прочие цели отражается в учете по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту 20 «Основное производство».

При списании нефтепродуктов, удобрений, лекарств и т.п., приобретенных за счет целевого финансирования на производство в учете осуществляется запись по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту 10 «Материалы». Здесь же находит отражение уменьшение себестоимости за счет целевых средств по дебету 86 «Целевое финансирование» и кредиту 20 «Основное производство» на сумму израсходованного топлива, удобрений или лекарств. Оставшаяся сумма затрат, то есть за вычетом целевого финансирования, списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция» с кредита счета 20 «Основное производство». В результате аналитические данные о реальной величине себестоимости продукции искажаются. В таком случае себестоимость произведенной продукции сельскохозяйственной организации будет необоснованно занижена и данные для анализа не являются информативными. Следовательно, информация должна быть сформирована и представлена таким образом, чтобы была возможность проанализировать реальную величину затрат на производство, даже с учетом стоимости запасов, приобретенных за счет целевых средств. В связи с этим, предлагается использование целевого финансирования на суммы полученных оборотных активов отражать в качестве доходов будущих периодов в полном объеме по дебету 86 «Целевое финансирование» (субсчет 86-2 «Целевое финансирование на текущие расходы») и кредиту 98 «Доходы будущих периодов» после списания материалов на производство. А затем, по факту принятия к учету готовой продукции основного производства, произведенной с применением целевых материалов и запасов, списывать доходы будущих периодов на операционные доходы пропорционально израсходованным материалам.

На основании предложенной методики бухгалтерского учета целевого финансирования, направленного на закупку запасов сельскохозяйственной организацией разработаны следующие рекомендации по отражению хозяйственных операций (таблица 2).

Таблица 2

**Учетные записи по отражению средств целевого финансирования,
направленных на закупку запасов сельскохозяйственной организацией**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Поступление денежных средств бюджетного финансирования на закупку горючего, дорогостоящих удобрений, лекарств и т. п.	Субсчет 55-5 «Специальный счет целевого финансирования» к счету 55 «Специальные счета в банках»	Субсчет 86-2 «Целевое финансирование на текущие расходы» к счету 86 «Целевое финансирование»
Принятие к учету материалов, топлива, удобрений, лекарств и т. п., полученных от поставщиков.	10 «Материалы» 18 «НДС по приобретенным товарам, работам, услугам»	60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками»
Перечисление средств целевого финансирования в погашение задолженности перед поставщиками	60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками»	Субсчет 55-5 «Специальный счет целевого финансирования» к счету 55 «Специальные счета в банках»
Списание на производство материалов, нефтепродуктов, удобрений, лекарств и т.п., приобретенных за счет целевого финансирования.	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
Использование целевого финансирования на суммы полученных оборотных активов (минеральных удобрений, средств защиты растений, семян высших репродукций, автомобильного топлива, запчастей и агрегатов для ремонта техники и т. д).	Субсчет 86-2 «Целевое финансирование на текущие расходы» к счету 86 «Целевое финансирование»	98 «Доходы будущих периодов»
Принятие к учету готовой продукции основного производства	43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство»
Отражение поступлений, связанных с полученными материалами в счет целевого финансирования – по мере оприходования готовой продукции, произведенной с применением таких материалов	98 «Доходы будущих периодов»	91 «Операционные доходы и расходы»

Примечание – Источник: собственная разработка.



Предложенная методика учета целевого финансирования для приобретения материалов и запасов соответствует требованиям МСФО и может быть представлена в Плане счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкции по его применению, а также в Инструкции по бухгалтерскому учету запасов.

В целях обеспечения экономической и продовольственной безопасности государства, создания благоприятных условий для развития аграрного сектора экономики, защиты имущественных интересов производителей сельскохозяйственной продукции требуется дальнейшее развитие страхования, которое является важным фактором поддержки сельскохозяйственных организаций, а страховая защита – необходимым инструментом обеспечения стабильности и доходности сельскохозяйственных организаций. Государство осуществляет значительные целевые расходы на указанные цели.

Существенный вклад в укрепление финансового состояния сельскохозяйственных организаций внесла реализация Указа Президента Республики Беларусь «Вопросы обязательного страхования сельскохозяйственных культур, скота и птицы» [1].

Страховой взнос уплачивается безналичным путем в следующем порядке:

- 5 процентов рассчитанного страхового взноса – страхователем, то есть сельскохозяйственной организацией единовременно при заключении договора обязательного страхования сельскохозяйственной продукции. В бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на сумму начисленного страхового взноса. Перечисление сумм страховых платежей отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».
- 95 процентов рассчитанного страхового взноса – страховщику в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь, за счет средств республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, предусмотренных на эти цели.

На сумму начисленного страхового взноса в размере 95 процентов, уплачиваемого за счет средств республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, организации производят бухгалтерскую запись по дебету 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». На сумму перечисленных страховых взносов на основании полученных от комитетов по сельскому хозяйству и продовольствию облисполкомов и райисполкомов извещений о перечислении средств из республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки страховщику – дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Указом Президента Республики Беларусь от 04 ноября 2010 г. № 567 «Об обязательном страховании с государственной поддержкой урожая сельскохозяйственных культур, скота и птицы в 2011 году» утвержден перечень сельскохозяйственных культур, скота и птицы и страховые тарифы по обязательному страхованию на 2011 год, а также установлен процент возмещения ущерба и затрат на пересев по обязательному страхованию с государственной поддержкой урожая сельскохозяйственных культур, скота и птицы на 2011 год на уровне 100 процентов [4].

С целью сокращения рисков для сельскохозяйственных организаций необходимо системное совершенствование нормативной базы об обязательном страховании при содействии государства. Расширение нормативной правовой базы страхования сельскохозяйственных организаций возможно либо путем внесения своевременных изменений в соответствующие Указы Президента, либо через разработку и принятие отдельного закона, который должен регламентировать весь механизм страхования, определить круг его участников и механизм формирования финансовых потоков.

Таким образом, целевое финансирование на указанные цели находит отражение на счетах бухгалтерского учета организации-страхователя транзитными учетными записями по счету 86 «Целевое финансирование». Вместе с тем в системе аналитического учета информация по финансированию целевой государственной программы по обязательному страхованию аграрного сектора должна быть представлена в разрезе видов и объектов страхования, сумм возмещения ущерба по отдельным культурам и видам животных.

Поэтому формирование учетной информации о средствах целевого финансирования и расчетах по обязательному страхованию сельскохозяйственных культур, скота и птицы необходимо обеспечить соответствующей организацией ее аналитического учета. Для систематизации и учета информации о расчетах по обязательному страхованию с государственной поддержкой урожая сельскохозяйственных культур, скота и птицы предлагаем предусмотреть отдельную Ведомость аналитического учета расчетов по обязательному страхованию сельскохозяйственных культур, скота и птицы (субсчет 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию») формы № 72-АПК. Предложенная ведомость аналитического учета позволяет формировать информационную базу отдельно по объектам страхования в разрезе видов сельскохозяйственных культур, скота и птицы, подлежащих обязательному страхованию в соответствии с действующим Указом Президента Республики Беларусь «Об обя-

зательном страховании с государственной поддержкой урожая сельскохозяйственных культур, скота и птицы в 2011 году» [4]. Кроме того в ведомости находит отражение полная информация о суммах начисленного и выплаченного страхового возмещения при наступлении страхового случая по каждому объекту страхования. Отражение данных осуществляется с указанием корреспонденции с соответствующими счетами. Записи в ведомости осуществляются на основании соответствующих первичных документов: договоров обязательного страхования, заключений гидрометеорологической службы, органов по чрезвычайным ситуациям, ветеринарной службы, актах о гибели (падеже, вынужденном убое, уничтожении) сельскохозяйственных культур, скота и птицы, справках-расчетах стоимости пересева сельскохозяйственной культуры, актах о страховом случае и прочих. Такая организация аналитического учета позволит учесть специфику деятельности аграрных предприятий.

В соответствии с Инструкцией по применению регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса для сельскохозяйственных организаций предусмотрена Ведомость аналитического учета по счету 86 «Целевое финансирование» формы № 70-АПК. Записи в ней осуществляются на основании соответствующих первичных документов. Следует отметить, что аналитические возможности применяемой в настоящее время Ведомости формы № 70-АПК ограничены: ее структура не обеспечивает наглядное разграничение по направлениям поступления и расходования средств целевого финансирования, данные представляются по истечении квартала без указания даты и корреспондирующих счетов по поступлению и использованию целевых средств, содержание ее граф, строк и разделов имеет четко унифицированную форму, не приспособленную к трансформации и корректировке. Представленная в таком виде информация не может быть использована для достоверного формирования отчетных данных. Для устранения отмеченных недостатков, на наш взгляд, Ведомость аналитического учета по счету 86 «Целевое финансирование» формы № 70-АПК целесообразно усовершенствовать с целью организации аналитического учета целевого финансирования в разрезе каналов поступления и статей использования. Поэтому возможны следующие направления преобразования информационного содержания формы данного регистра, использование которой возможно и в условиях компьютерной обработки данных:

- информация должна формироваться отдельно по субсчетам 86-1 «Целевое финансирование на капитальные расходы» и 86-2 «Целевое финансирование на текущие расходы»;
- выделение соответствующих граф и строк для указания наименования документа, на основании которого осуществлена запись;
- аналитический учет необходимо организовать с учетом данных об остатках на начало отчетного периода, поступлении, использовании и остатках целевого финансирования на конец отчетного периода с указанием корреспондирующих счетов;
- вкладной лист к Ведомости должен содержать данные по каждой позиции использования финансирования, по которым по истечении квартала выводятся итоги за квартал, нарастающие итоги начала года и в конце года по каждому виду средств целевого финансирования определяется остаток или перерасход средств.

Необходимо отметить, что рекомендации по организации аналитического учета целевого финансирования, в том числе финансирования целевой государственной программы по обязательному страхованию сельскохозяйственных культур, скота и птицы реализуемы при любых формах бухгалтерского учета и технических средствах его обеспечения, в том числе при автоматизированной обработке учетных данных.

Информация о предоставленных целевых средствах в виде государственной помощи аграрным предприятиям является важным элементом финансовой отчетности и должна быть представлена заинтересованным пользователям для оценки ее влияния на финансовое состояние и результаты деятельности. В настоящее время отражение информации о бюджетных средствах в отчетности сельскохозяйственных организаций представлено справочно «Получено субсидий и дотаций из бюджета» к отчету «Реализация продукции» формы № 7-АПК. Отчет о целевом использовании полученных средств (форма 6) формируется по учетным данным некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность с целью извлечения прибыли (дохода) [6, п. 192]. Очевидно, что такой информации о полученных бюджетных средствах не достаточно пользователям отчетности. В связи с чем, предлагается к использованию разработанный Отчет о целевом использовании полученных субсидий и дотаций из бюджета формы № 3-АПК. Отчет содержит полную и достоверную информацию о расходовании бюджетных средств в разрезе направлений использования.

Применение усовершенствованных регистров и разработанных автором форм бухгалтерской отчетности в учетной практике позволит ее пользователям получать наиболее полную и развернутую информацию о собственных источниках финансирования вложений во внеоборотные активы, о финансовом состоянии организации, приведет содержание бухгалтерской отчетности в соответствие с международными стандартами, обеспечит принятие правильных управленческих решений, а также будет являться необходимой информационной базой для осуществления эффективного контроля за рациональным использованием средств сельскохозяйственных организаций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Вопросы обязательного страхования сельскохозяйственных культур, скота и птицы : Указ Президента Респ. Беларусь, 31 дек. 2006 г., № 764 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 01.03.2007 № 116 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2007. – № 5. – 1/8215.
2. Международные стандарты финансовой отчетности 2008 : издание на русском языке. – М. : Аскери-АССА, 2008. – 1100 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 656 с.
4. Об обязательном страховании с государственной поддержкой урожая сельскохозяйственных культур, скота и птицы в 2011 году : Указ Президента Респ. Беларусь, 04 нояб. 2010 г., № 567 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 265. – 1/12063.
5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь 12 нояб. 2010 г., № 133 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2011. – № 14. – 8/23181.
6. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 14 февраля 2008 г., № 19 : в ред. постановления Минфина Респ. Беларусь от 11.12.2008 № 187 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 82. – 8/18345.
7. О некоторых вопросах формирования и использования средств инновационных фондов, Положение о порядке формирования и использования средств инновационных фондов : Указ Президента Респ. Беларусь от 7 дек. 2009 г., № 596 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 300. – 1/11181.
8. Особенности отражения в бухгалтерском учете государственных средств, выделяемых на развитие агропромышленного комплекса : письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 22 апр. 2008 г. № 03-5-1-13/4152 : текст по состоянию на окт. 2009 г.
9. Папковская, П. Решающая предпосылка реформирования бухучета – изменения в экономике / П. Папковская // Финансы, учет, аудит. – 2007. – № 7. – с. 20–22.
10. План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. – 3-е изд., стер. – Минск : Информпресс, 2010. – 244 с.

МЕТОДИКА ОЦЕНКИ СТРУКТУРНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ ПРОИЗВОДСТВА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ИНСТРУМЕНТАРИЯ МАРЖИНАЛЬНОГО АНАЛИЗА

*Е. Л. Валюшко, магистрант БГЭУ,
Гродненский государственный аграрный университет,
кафедра финансов и анализа в АПК, ассистент*

Ключевые слова: оптимизация структуры производства, оценка доходности, маржинальный анализ.

Введение

В условиях рыночной экономики одной из основных задач производителей сельскохозяйственной продукции становится поиск путей повышения доходности аграрного бизнеса. Планирование финансовых результатов на основе возможного снижения себестоимости продукции, улучшения качества и повышения реализационных цен может оказаться для предприятия недостижимым прогнозом. В этой связи наименее затратный для предприятия метод прироста прибыли кроется в оптимизации структуры товарной продукции путем перераспределения ресурсного потенциала от менее доходного к более прибыльному виду продукции.

В процессе обоснования структуры производства продукции, прогнозирования объемов производства, реализации и финансовых результатов целесообразно использовать инструментарий маржинального анализа.

Основная часть

Методика маржинального анализа, используемого в процессе формирования товарного ассортимента, предполагает расчет маржинального дохода на единицу реализованной продукции, который является основным критерием доходности отдельных видов продукции и услуг. Однако, на наш взгляд, данный показатель не вполне подходит для отрасли сельского хозяйства ввиду различной урожайности сельскохозяйственных культур и уровня товарности продукции. В связи с этим целесообразно ввести новый показатель – маржинальный доход на