вать следующие субсчета:

– субсчет «Текущие биологические активы растениеводства» предполагает учет наличия и движения текущих биологических активов растениеводства. Аналитический учет возможен по видам (культурам) текущих биологических активов растениеводства (посевы зерновых, технических, овощных и т.п.);

– субсчет «Текущие биологические активы животноводства» предполагает учет наличия и движения текущих биологических активов животноводства. Аналитический учет возможен по видам (группам) текущих активов животноводства (молодняк животных на выращивании, животные на откорме, птица, звери, кролики, семьи пчел, взрослый скот, отбракованный из основного стада, и т.п.).

Выделение биологических активов как отдельного объекта бухгалтерского учета приблизит отечественный учет к МСФО, а также позволит сформировать информационную базу для управления биологическими активами сельскохозяйственных организаций.

А.А. Круподёрова
УО «Белорусский государственный экономический университет»
(Республика Беларусь, Минск)

СОВРЕМЕННАЯ ТЕОРИЯ БЮДЖЕТНОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Теоретические исследования бухгалтерского учета на протяжении многих лет заслуживали особого внимания практически всех ведущих ученых, как нашей страны, так и ближнего и дальнего зарубежья. Каждый из них внес значительный вклад в общую теорию бухгалтерского учета. Проанализировав наиболее весомые работы в области теории бухгалтерского учета, можно сделать вывод, что все авторы используют единый набор категорий, которые и представляют собой общетеоретическую систему бухгалтерского учета. Притом что многие ученые придерживаются единого подхода к тому, чем является теория бухгалтерского учета, каким образом она должна выглядеть в качестве системы и какими понятиями она должна оперировать, все же имеет место различное понимание учеными главных теоретических положений науки о бухгалтерском учете. Таким образом, высоко оценивая вклад каждого из ученых в теорию бухгалтерского учета, приходиться говорить о персонифицированных теориях бухгалтерского учета профессо-

ров Я. Соколова, Ф. Бутынца, М. Снитко, П. Папковской, В. Стражева. При этом ни в одной из теорий бухгалтерского учета не находит свое отражение теория бюджетного бухгалтерского учета. Данные теории предлагают нам общеметодологический подход к пониманию теории бухгалтерского учета, однако они не отражают специфику, характерную для бюджетных организаций. Однако, очевидным является тот факт, что бюджетный учет обладает своей бесспорной спецификой, которая в первую очередь выражается в том, что цель деятельности бюджетной организации не направлена на извлечение прибыли собственниками. При наличии противоречия между двумя концептуально разными целями деятельности бюджетной организации и коммерческой, имеет место наличие единообразия в их принципах и методах учетного отражения. По мнению авторов, они не в полной мере характерны для бюджетных организаций. Приведем несколько примеров:

1. Результатом деятельности коммерческой организации является наличие прибыли или убытка, при этом итог деятельности бюджетного учреждения скорее выражается в приросте чистых активов, по причине того, что данные организации не ставят перед собой цель получения и накопления прибыли в виду социальной направленности своей деятельности. Не зря МСФОГС предлагается форма отчетности «Отчет об изменениях в чистых активах/капитале», которая отражает долю активов/капитала организации за вычетом всех обязательств. Таким образом, бюджетный учет не может быть направлен на систематическое выявление финансового результата за отчетный период. Следовательно, отсутствует необходимость распределения начисленных доходов и расходов по отчетным периодам.

2. Амортизация в бюджетном бухгалтерском учете приобретает несколько отличный от коммерческого учета смысл. В коммерческом учете она рассматривается в качестве финансового механизма, призванного распределять во времени расходы организации на приобретение имущества длительного срока использования. Для бюджетных организаций амортизация является только износом, то есть обесценением имущества.

3. Коммерческому учету свойственен принцип, сформированный Джино Дзаппы «доходы определены, расходы сомнительны». Такое утверждение не является правомерным для бюджетных организаций. В данном случае, бюджетная организация, напротив, исходит из гарантированной суммы расходов при этом доходы носят весьма спорадический характер.

4. Весьма спорным является вопрос о применении метода начисления бюджетными организациям, по причине того, что само начисление доходов данными учреждениями по большей части невозможно. Однако этот метод необходим для того, чтобы принять к учету имущество государства и его обязательства перед третьими лицами, которые возникают в процессе исполнения бюджета.

5. Так как в бюджетном учете не важен показатель финансового результата, то способы оценки имущества могут использоваться без ограничения. Это касается и тех методов, которые не используются коммерческими организациями, по причине возможности исказить финансовый результат.

Вышеизложенное свидетельствует от том, что бюджетные организации должны иметь свои принципы и правила, отличные от коммерческого учета, по причине наличия специфических черт, присущих данной области бухгалтерского учета.

В связи с этим весьма актуальным является разработка теории бюджетного бухгалтерского учета, которая бы отразила очевидную специфику бюджетных организаций и стала связующим звеном с системой категорий общей теории бухгалтерского учета.

Разработка данной теории является важнейшим направлением развития и совершенствования учета организаций, финансируемых из бюджета в Республике Беларусь. Рассмотрение специальной литературы в области бюджетного учета позволяет сделать вывод о том, что ему присуще только наличие указаний, которые раскрывают методики, техники и инструменты ведения учета по всем разделам учетного процесса в бюджетных организациях, а также предлагается информация о наиболее эффективных системах учета и конкретных формах и методах, которые обеспечивают возможность для конкретной организации вести бухгалтерский учет и формировать бухгалтерскую отчетность. Поэтому в Республике Беларусь отсутствует наличие четко структурированной системы бюджетного бухгалтерского бюджетного учета на теоретическом уровне. В отдельных работах отражены некоторые категории общей теории применительно к специфике бюджетных организаций. К их числу можно отнести план счетов и отчетность, которые выступают в качестве элементов метода бухгалтерского учета. Однако и в данном случае приходится констатировать тот факт, что план счетов бюджетных организаций не в полной мере разработан, по причине отсутствия конкретных инструкций и указаний по его применению.