

прибыли или за счет собственных средств. Иными словами, они могут быть потрачены. Активы по своей природе -- это деньги или имущество (обязательство), которые могут быть обращены в деньги.

Пассивы, как и собственные средства предприятия, -- это источники формирования активов, то есть записи, отражающие права контрагентов владельца долга, за счет которого приобретены активы.

Анализируя отечественную практику формирования и использования амортизационных отчислений, введенную приказом Минфина № 191 от 16.12.1997 г., Минэкономки № 101 от 19.12.1997 г., Минстата РБ № 308 от 20.12.1997 г. "Об утверждении Положения о бухгалтерском учете формирования и использования амортизационных отчислений для обновления основных производственных фондов" (далее -- Положением) можно отметить следующее.

Положением предложено при начислении износа повторно отражать начисляемый износ -- по дебету счета 88 "Фонды специального назначения", субсчет "Амортизационный фонд" в корреспонденции с кредитом счета 86 "Резервный фонд" субсчет "Амортизационный фонд". При этом теоретически возможна ситуация, когда капитальные вложения не производятся, а сумм, накопленных по другим субсчетам 88 счета не достаточно для покрытия созданного "Амортизационного фонда". Возникает вопрос: где необходимо отражать указанный "фонд" в балансе предприятия? Включение "фонда" в состав прочих активов создает парадоксальную ситуацию: в активе баланса отражается величина, не являющаяся имуществом. Она не может быть реализована, обращена в деньги. Это -- чисто абстрактное понятие, "дублер" счета 02 "Износ основных средств". При этом искажается итог баланса, нарушается весь ход анализа финансового положения субъекта хозяйствования.

В международной практике не допускается включение в состав актива баланса статей, которые по своей сути не могут быть обращены в деньги, поскольку не являются ни имуществом, ни обязательствами. В частности, Международный учетный стандарт "Информация, подлежащая отражению в финансовой отчетности" дает исчерпывающий перечень статей, подлежащих отражению в балансе. Поэтому с точки зрения соответствия отечественной практики международным стандартам составления отчетности методически неверно отражение "Амортизационного фонда" в порядке, установленном Положением. Не случайно первоначально принятый вариант Положения вызвал резкую критику в средствах массовой информации и был изменен.

Описанный механизм отражения "Амортизационного фонда" на счетах бухгалтерского учета фактически не имеет никакого отношения ни к имуществу предприятия, ни к его финансированию, и, таким образом, не должен присутствовать ни в активе, ни в пассиве баланса. А для выполнения контрольных функций достаточно введения забалансового счета "Амортизационный фонд", по которому легко можно осуществлять дебетовые и кредитовые записи, не вмешиваясь, таким образом, в тонкий механизм финансов предприятий.

<http://edoc.bseu.by>

*И.Н. Гарловская*  
Белорусской государственной экономической университет

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ БАЗЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ СТАТЕЙ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ**

Накладные расходы в строительстве имеют довольно существенный вес, уступая лишь расходам по статье "Материалы". Накладные расходы в целом не находятся в прямой зависимости от других статей себестоимости строительно-монтажных работ. Номенклатура статей накладных расходов имеет ряд недостатков. Наиболее существенными из них является включение в состав накладных расходов некоторых видов прямых затрат, которые могут быть отнесены на конкретные объекты строительства.

Прямыми затратами являются отчисления в фонд социальной защиты населения от заработной платы производственных рабочих и отнесенных на себестоимость строительно-монтажных работ, все налоги, начисляемые на заработную плату рабочих основного производства; расходы на благоустройству территории строительства; расходы по подготовке объектов к сдаче.

Подготовка объектов строительства к сдаче вызывает расходы, связанные с приведением в порядок сдаваемых в эксплуатацию объектов. В частности, сюда включаются расход материалов, заработная плата рабочих, занятых уборкой мусора, мытьем полов, окон, лестниц и пр. Для прямого распределения таких расходов затруднений нет.

Нерешенной проблемой в учете накладных расходов является наличие единой, но не всегда соответствующей данному уровню, базы для их распределения. Распределение накладных расходов по видам работ и продукции производится в настоящее время пропорционально прямым затратам. Данный метод прост и удобен для практического применения, но с его помощью невозможен контроль за формированием накладных расходов в зависимости от уровня их возникновения, следовательно, отсутствует конкретная ответственность за их образованием. Кроме того, распределение накладных расходов пропорционально фактической сумме прямых затрат является недостаточно точным, т.к. обуславливает подверженность их величины значительному влиянию материальности работ и продукции.

Материальные же затраты по существу не оказывают влияние на формирование накладных расходов. Поэтому есть основание утверждать о нецелесообразности применения такого способа распределения накладных расходов.

По вопросу об определении исходной базы распределение накладных расходов существуют разные точки зрения 1) распределять накладные расходы пропорционально нарастающему итогу совокупных затрат на основную заработную плату и эксплуатацию машин и механизмов; 2) пропорционально численной заработной плате рабочих.

Применение в качестве базы совокупных затрат на заработную плату и эксплуатацию машин и механизмов представляется спорным. Во-первых, любое производство требует постоянного внедрения достижений технического прогресса, поэтому распределение накладных расходов в зависимости затрат на эксплуатацию машин и механизмов ставит в менее выгодные условия те строительные организации, которые внедряют средства автоматизации производственных процессов.

Во-вторых, в состав затрат на эксплуатацию машин и механизмов включается стоимость материальных ресурсов, превышая уровень их материалоемкости, о негативном влиянии которой говорилось выше.

Таким образом, общая величина накладных расходов, подлежащая отнесению на себестоимость, может быть представлена в следующем виде:

$$N = N_{\text{п}} + N_{\text{к}}$$

где  $N$  — общая величина накладных расходов, подлежащая отнесению на себестоимость продукции;  $N_{\text{п}}$  — величина накладных расходов, относимая на себестоимость строительно-монтажных работ прямым счетам;  $N_{\text{к}}$  — величина накладных расходов, относимая на себестоимость строительно-монтажных работ косвенно. Деление накладных расходов на две группы обеспечит более корректное формирование затрат на производство строительно-монтажных работ.

<http://edoc.bseu.by>

*Д.Г. Гончаренко*  
Белорусский государственный экономический университет

## **ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

С началом становления в 1992 году в нашей республике системы налогообложения, ориентированной на рыночные отношения хозяйствования, остро