

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА СРЕДСТВ, НАПРАВЛЕННЫХ НА ФИНАНСИРОВАНИЕ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Татьяна КУЗЬМИЧ,

аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа
и аудита в промышленности БГЭУ

Для осуществления капитальных вложений предприятие должно иметь необходимую величину внеоборотных активов. Они могут быть сформированы как за счет собственных (внутренних), так и за счет привлеченных (внешних) источников. Основным источником финансирования является собственный капитал, который включает в себя уставный капитал, фонд накопления, нераспределенную прибыль, резервные фонды, а также целевые поступления и финансирование. В связи с тем, что наибольшее количество проблем возникает при осуществлении капиталовложений за счет нераспределенной прибыли и фонда накопления, остановимся подробнее на рассмотрении этого вопроса.

Необходимо отметить, что в настоящее время предприятиям предоставлено право самостоятельно определять порядок формирования и использования фондов специального назначения и, в частности, фонда накопления. Законодательство мало внимания уделяет этому вопросу, оставляя его на рассмотрение собственников имущества. Зачастую, пытаясь упростить бухгалтерский учет, в фонд накопления направляют только сумму прибыли, фактически использованную на финансирование капитальных вложений. Эта операция оформляется проводкой:

Дт.81 «Использование прибыли»

субсчет «Использование прибыли на другие цели»

Кт.88 «Фонды специального назначения»

субсчет «Фонд накопления».

Кроме того, при направлении средств, высвободившихся в результате предоставления льгот по налогам и таможенным платежам на приобретение и модернизацию основных средств и нематериальных активов, составляется проводка:

Дт.96 «Целевые финансирования и поступления»

субсчет «Налоговые льготы и преференции»

Кт.88 «Фонды специального назначения»

субсчет «Фонд накопления».

Такой вариант учета (его также называют бесфондовый) используется в случае, когда учредители наделают директора предприятия правом самостоятельно распоряжаться чистой прибылью предприятия. В этом случае основная проблема в учете заключается в том, что необходимо постоянно отслеживать остаток прибыли, которым предприятие может распоряжаться по своему усмотрению, то есть из остатка по счету 80 «Прибыли и убытки» вычитать остаток по счету 81 «Использование прибыли». Такой учет может быть приемлем только для малых предприятий. Однако даже на таких предприятиях, по нашему мнению, предварительное формирование фондов специального назначения позволит более качественно планировать направления использования прибыли и анализировать результаты, что в конечном итоге приведет к более эффективному использованию собственных средств.

При фондовом методе прибыль распределяется в фонды по установленным нормативам, а затем используется в соответствии с ее целевым назначением. Для контроля за остатком средств фонда накопления, израсходованных на строительство и приобретение основных средств, к счету 88 «Фонды специального назначения» открываются два аналитических счета «Фонд накопления образованный» и «Фонд накопления использованный». Создание фонда накопления за счет чистой прибыли и отчислений учредителей полагается по кредиту аналитического счета «Фонд накопления образованный» в корреспонденции со счетами 81 «Использование прибыли», 87 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 75 «Расчеты с учредителями», 96 «Целевые финансирования и поступления». При осуществлении капиталовложений средства переносятся с одного аналитического счета на другой:

Дебет счета 88 «Фонд накопления образованный»
Кредит счета 88 «Фонд накопления использованный».

Одновременно с этим в учете оформляются проводки, показывающие, что сделаны капвложения и введены в эксплуатацию основные средства, но не затрагивающие источники средств:

Дебет счета 01 «Основные средства»
Кредит счета 08 «Капитальные вложения».

Рассмотрим конкретный пример. Допустим, созданный амортизационный фонд составил 386 000 рублей, фонд накопления образован в размере 589 000 рублей. Предприятие приобрело оборудование на сумму 420 000 рублей. Данная операция будет оформлена следующим образом:

Дт.87 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Кт.88 «Фонд накопления образованный» 589 000 руб.
Дт.88 «Амортизационный фонд»
Кт.86 «Амортизационный фонд» 386 000 руб.
Дт.86 «Амортизационный фонд»
Кт.88 «Амортизационный фонд» 386 000 руб.
Дт.88 «Фонд накопления образованный»
Кт.88 «Фонд накопления использованный» 34 000 руб.

Сальдо по аналитическому счету «Фонд накопления образованный» показывает свободный остаток еще не использованных средств фонда накопления, а сальдо по аналитическому счету «Фонд накопления использованный» уже использованную сумму фонда накопления. Однако следует иметь в виду, что остаток на синтетическом счете **88 субсчет «Фонд накопления»** не уменьшается. Всю необходимую информацию можно увидеть только на аналитических счетах. Такой учет является абсолютно неправильным с точки зрения логики и не соответствует одному из главных принципов бухгалтерского учета — достоверности отражения информации.

Необходимо отметить, что учет средств, направленных на финансирование капвложений, уже на протяжении многих лет вызывает немало споров. До 1992 года начисленная амортизация основных фондов отражалась проводкой: Дебет счетов **25 «Цеховые расходы»**, **26 «Общезаводские расходы»**, Кредит счета **86 «Амортизационный фонд»**. Одновременно на сумму произведенных амортизационных отчислений увеличивался износ основных фондов, что отражалось проводкой Дебет счета **85 «Уставный фонд»** Кредит счета **02 «Износ основных средств»**.

С введением в действие нового плана счетов порядок отражения амортизационных отчислений

несколько изменился. Появилась возможность делать простую проводку: Дебет счета **20 «Основное производство»**, **25 «Общепроизводственные расходы»**, **26 «Общехозяйственные расходы»** Кредит счета **02 «Износ основных средств»**, а накопление и расходование амортизационных фондов в бухгалтерском учете не отражалось. Предполагалось, что предприятие будет осуществлять расходы на приобретение основных средств непосредственно с расчетного счета при наличии свободных денежных средств, так как при отнесении суммы износа на себестоимость продукции увеличивается цена реализуемого товара, и при поступлении выручки на расчетный счет предприятие получит сумму износа в денежном выражении. Однако на практике все оказалось не так просто. Инфляция, кризис неплатежей и все возрастающая кредиторская задолженность, принудительное распределение валютной выручки зачастую не позволяют даже производить расчеты по текущим обязательствам, не говоря уже о финансировании капвложений.

Попыткой выхода из создавшегося положения стало возрождение амортизационного фонда, за счет которого осуществляется финансирование капитальных вложений. Фонд накопления является источником приобретения основных средств и нематериальных активов при недостатке средств, аккумулированных в амортизационном фонде. Такой порядок учета действует в настоящее время и, как уже отмечалось, необходимо его совершенствование.

Своеобразное решение предлагают О.Ф.Мигун и П.Т.Фоков. Введение забалансового счета «Амортизационный фонд», по их мнению, позволит легко осуществлять дебетовые и кредитовые записи, не вмешиваясь при этом в «тонкий механизм финансов предприятия». Предложенная идея в какой-то мере согласуется с зарубежной концепцией учета, где амортизация вообще не отражается на счетах бухгалтерского учета, а рассматривается как источник денежных средств, призванных обслуживать оборотный капитал. На наш взгляд, в нашей стране данный подход неприменим, в первую очередь, из-за действующей системы ценообразования, ограничения предельного уровня рентабельности, а также порядка исчисления налогов.

В настоящее время в период унификации белорусского и российского законодательства чрезвычайно важным является изучение порядка отражения капитальных вложений в Российской Федерации. В российском учете записи по использованию амортизации как источника финансирования в бухгалтерском учете не предусмотрены. Отражение источника капитальных вложений производится только для использования льготы по налогу на при-

быль, так как вышеуказанная льгота может быть предоставлена при условии выделения в бухгалтерском учете нераспределенной прибыли за соответствующий период текущего года сумм, предназначенных для осуществления капитальных вложений. В конце года при составлении отчета эти суммы должны быть отнесены на увеличение добавочного капитала или фонда накопления. Российские экономисты Н.А.Лытнева и Л.Н.Малаякина предлагают использование собственного источника финансирования по незавершенным капитальным вложениям отражать:

Дт. «Фонд накопления образованный»
Кт. «Фонд накопления использованный».

По завершенным капитальным вложениям:

Дт. «Фонд накопления образованный»
Кт. «Добавочный капитал».

Далее они утверждают, что внутренние записи по субсчету фонда накопления можно исключить, а на сумму капитальных вложений, уменьшенную на амортизационные отчисления, сделать запись:

Дт. «Нераспределенная прибыль отчетного года»
 или «Фонд накопления»
Кт. «Добавочный капитал».

Идея использования счета «Добавочный капитал» поддерживается и белорусскими экономистами. Л.С.Воскресенская считает целесообразным на счете 87 вместе с суммой нераспределенной прибыли прошлых лет показывать эмиссионный доход, различные фонды переоценки, а также суммы средств, зарезервированные ранее для капитальных вложений, то есть вместо проводки

Дт. «Фонд накопления образованный»
Кт. «Фонд накопления использованный»

делать запись

Дт. «Фонд накопления»
Кт. «Накопленная прибыль».

Таким образом, в результате на счете 87 будет отражен весь капитал, накопленный и приобретенный предприятием за период его деятельности. По нашему мнению сумму накопленного капитала более логично относить на счет 85 «Уставный капитал», который следует переименовать в счет «Капитал предприятия», и открыть на нем два субсчета:

1 «Уставный капитал», 2 «Добавочный капитал» и отражать на первом первоначальную сумму инвестированного капитала, а на втором — сумму заработанного и накопленного капитала.

В настоящее время величина уставного капитала является постоянной и может быть изменена только в исключительных случаях, и только при обязательной его перерегистрации. Однако такой учет не отражает реальную величину имущества предприятия, так как в условиях инфляции стоимость основных средств, вложенных в качестве уставного капитала, постоянно увеличивается, инвестиции в иностранной валюте также поднимаются в цене в результате падения курса белорусского рубля. Кроме того, в случае, если предприятие не осуществляет капиталовложения, его капитал уменьшается, так как не осуществляется не только простое, но и расширенное воспроизводство. Именно поэтому для реального отражения стоимости имущества предприятия счет 85 «Уставный капитал» нуждается в серьезной трансформации.

Гораздо более правильным, по нашему мнению, является предложение А.С.Залещенка открыть на счете 85 «Уставный капитал» субсчет «Добавочный капитал» и на нем в корреспонденции со счетом 88 субсчет «Фонд накопления» отражать «суммы капитала, образованные путем приобретения или возведения объектов основных средств в результате хозяйственной деятельности предприятия в виде нового имущества». Он справедливо полагает, что в этом случае на счете 88 «Фонды специального назначения» будет отражаться именно неиспользованный фонд накопления, то есть те суммы фонда, которыми предприятие реально располагает для своих расходов. На нашем примере это будет выглядеть следующим образом:

Дт.87 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	
Кт.88 «Фонд накопления»	589 000 руб.
Дт.85 «Уставный капитал»	
субсчет «Добавочный капитал»	
Кт.86 «Амортизационный фонд»	386 000 руб.
Дт.86 «Амортизационный фонд»	
Кт.85 «Уставный капитал»	
субсчет «Добавочный капитал»	386 000 руб.
Дт.88 «Фонд накопления»	
Кт.85 «Уставный капитал»	
субсчет «Добавочный капитал»	34 000 руб.

В результате сальдо по счету 88 «Фонды специального назначения» будет отражать средства, которые могут быть использованы для инвестирования средств либо на производственные цели (фонд накопления), либо на цели социального развития (фонд потребления). ■