

УДК 657

## ИСТОЧНИКИ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Коротаев С.Л., д-р. экон. наук, профессор, партнер ЗАО «АудитКонсульт», аудитор

**Аннотация** В статье исследуются теоретические аспекты обеспечения расходов на осуществление капитальных вложений соответствующими источниками, в частности амортизационными отчислениями и нераспределенной прибылью, а также особенности организации бухгалтерского учета операций, связанных с направлением на цели капвложений по решению учредителей (участников) чистой прибыли хозяйствующих субъектов.

**Ключевые слова:** капитальные вложения, источники, нераспределенная прибыль, амортизация, бухгалтерский учет.

**Введение.** Поиск источников финансирования капитальных вложений – тема не новая, но, тем не менее, у субъектов хозяйствования периодически возникает по ней немало вопросов.

Вот только некоторые из них:

- Необходимо ли показывать в качестве источника капитальных вложений, связанных с приобретением основных средств, нераспределенную прибыль организации?

- Является ли источником для таких капвложений сумма амортизации основных средств, начисленная с начала отчетного периода, как это определено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 05.02.2013 г. № 7 «Об установлении форм расчетов части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет»?

- Если нераспределенная прибыль является источником капвложений, то какими бухгалтерскими записями отразить это в учете?

- Не приведет ли определение нераспределенной прибыли в качестве источника капитальных вложений к уменьшению источника для расчетов с участниками организации по дивидендам, при выходе (исключении) из состава участников, при ликвидации организации и т.п.?

Чтобы ответить на обозначенные выше вопросы, рассмотрим их более подробно, учитывая сложившуюся практику и правовые акты, имеющие отношение к исследуемой проблематике.

**Основная часть.** До 01.01.2012 года вопросы создания за счет нераспределенной прибыли фондов потребления и накопления однозначно оговаривались Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 N 89 (далее - Инструкция N 89) [1]. Так, согласно Инструкции N 89 к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» могли «открываться субсчета: «Общая нераспределенная прибыль», «Непокрытый убыток»; «Отчисления в фонд национального развития»; «Отчисления части прибыли собственнику»; «Отчисления в резервный фонд»; «Отчисления в фонд пополнения собственных оборотных средств»; «Фонд накопления»; «Фонд потребления» и другие».

При этом аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предписывалось организовывать таким образом, чтобы обеспечивалось формирование информации по направлениям использования средств.

Кроме того, комментариями к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» оговаривалось, что «средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться», что предопределяло возможность учета плановых и фактических сумм средств, направляемых на осуществление капитальных вложений за счет чистой прибыли организации.

Возможность распределения чистой прибыли по направлениям использования, в том числе на формирование фондов накопления, до 01.01.2012 предусматривалась и Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 N 19 (далее - Инструкция N 19) [2].

Так, согласно п. 128 Инструкции N 19 в форме 3 «Отчет об изменении капитала» по строкам 061 - 069, расшифровывающим статью «Чистая прибыль – всего» (строка 060), должна была приводиться «расшифровка распределения прибыли отчетного года и остатков нераспределенной прибыли прошлого года и отчетного года, а также сумма использованной прибыли в отчетном году».

в разрезе образованных фондов, учитываемых по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по соответствующим субсчетам».

Что касается фонда накопления, то его формирование за счет нераспределенной прибыли прошлых лет с учетом норм п. 170 Инструкции N 19 могло отражаться в бухгалтерском учете записью:

- Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - К-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Фонд накопления» - на сумму средств, запланированных в качестве источника финансирования капитальных вложений.

При фактическом осуществлении таких вложений в бухгалтерском учете производилась следующая запись:

- Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Фонд накопления» - К-т счета 83 «Добавочный фонд» субсчет «Фонд в части прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений».

С 01.01.2012 подходы к учету расходов на потребление и накопление изменились, причем принципиальным образом, что обусловлено осуществляемыми мерами по гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

С названной даты нераспределенная прибыль стала выступать в качестве источника исключительно при расчетах с учредителями (участниками) организации, в частности, при выплате им дивидендов, при выходе из состава учредителей (участников) организации, при ликвидации организации.

Формирование за счет чистой прибыли каких-либо фондов не предусматривается ни новой Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 N 50 (далее - Инструкция N 50) [3], ни последующими нормативными правовыми актами, регламентирующими порядок составления бухгалтерской отчетности [4, 5].

**Таким образом, с 1 января 2012 г. обязательное определение нераспределенной прибыли в качестве источников для осуществления капитальных вложений более не требуется.**

В качестве источников для капвложений выступают свободные денежные средства, в том числе заемные.

В этой связи расходы на цели накопления с 01.01.2012 должны планироваться исключительно исходя из плановых показателей финансово-хозяйственной деятельности организации на очередной год с учетом того, что для осуществления капитальных вложений собственный источник в бухгалтерском учете не определяется. По факту им могут быть как собственные, так и заемные средства. В конечном итоге реальным источником для таких расходов являются денежные средства на расчетном счете организации;

В то же время в соответствии со ст. 30 Закона Республики Беларусь от 09.12.1992 N 2020-XII «О хозяйственных обществах» (далее - Закон о хозяйществах) [6] в случаях, установленных законодательством, в хозяйственном обществе образуются резервные фонды, размер, источники и порядок создания и использования которых устанавливаются законодательством. Кроме того, хозяйственное общество может образовывать другие фонды, которые создаются и используются в соответствии с законодательством или уставом хозяйственного общества.

При этом следует иметь в виду, что вопросы распределения прибыли и убытков общества (а следовательно, и образования за счет прибыли фондов) относятся согласно ст. 34 Закона о хозяйществах, а также подп. 4 п. 1 ст. 103 Гражданского кодекса (далее - ГК) [7] к исключительной компетенции общего собрания участников хозяйственного общества.

Учитывая названные выше нормы законодательных актов, а также исходя из того, что собственники вправе самостоятельно контролировать использование нераспределенной прибыли, специалисты Министерства финансов Республики Беларусь не исключают возможности создания за счет нераспределенной прибыли соответствующих фондов, в том числе фонда накопления, выступающего в качестве источника финансирования капитальных вложений [8].

Уже после введения нового типового плана счетов отдельными разъяснениями Министерство финансов Республики Беларусь вновь подтвердило возможность определения чистой прибыли организаций в качестве источника для финансирования капитальных вложений.

Так, в соответствии с письмом Министерство финансов Республики Беларусь от 15.01.2013 г. N 15-1-7/30 (далее – письмо МФ РБ от 15.01.2013 г.) [9], разъясняющим порядок бухгалтерского учета в 2012 году прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений, и отражения информации о ней в бухгалтерской отчетности за 2012 год, было определено, что:

- использование прибыли отчетного года на финансирование капитальных вложений отражается в бухгалтерском учете внутренними записями по субсчетам счета 99 «Прибыли и убытки»;

- использование нераспределенной прибыли на финансирование капитальных вложений отражается в учете внутренними записями по субсчетам счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- данные о прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений, могут быть приведены в пояснительной записке или в дополнительно введенных строках в бухгалтерском балансе.

Отметим, что названное письмо разъясняет порядок учета в 2012 году и порядок отражения соответствующей информации в бухгалтерской отчетности за 2012 год. Вместе с тем это письмо официально не отменено и некоторые субъекты пользуются им до настоящего времени.

Более того, отдельные нормы этого письма, касающиеся использования прибыли на финансирование капитальных вложений с применением внутренних записей по счетам 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», продублированы в Разъяснении Министерства финансов Республики Беларусь «Об исчислении части прибыли (дохода) в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 28 декабря 2005 г. N 637» [10] (размещено на официальном интернет-сайте Минфина 22.12.2016) (далее – Разъяснение МФ РБ по Указу № 637 [11]).

Кроме того, косвенным образом нераспределенная прибыль определена в качестве источника финансирования капитальных вложений и постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 05.02.2013 г. № 7 «Об установлении форм расчетов части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет» (далее – постановление № 7) [12].

Так, согласно приложению 1 к постановлению № 7 (далее – Расчет) сумма прибыли, используемая для расчета части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет, уменьшается, в частности, на сумму прибыли, направленной на создание и приобретение основных средств производственного назначения, их реконструкцию (модернизацию, реставрацию) и нематериальных активов, а также на погашение кредитов (займов), полученных на эти цели (за вычетом амортизации основных средств и нематериальных активов, начисленной с начала отчетного периода).

При этом, согласно Разъяснению МФ РБ по Указу № 637, суммы капитальных вложений, учитываемых по строке 6 Расчета, представляют собой суммы, отраженные по дебету счетов 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы» и приходящиеся на основные средства производственного назначения и нематериальные активы (за исключением сумм, отраженных по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»), уменьшенные на суммы вложений в долгосрочные активы, стоимость оборудования к установке и строительных материалов, осуществленных (приобретенных) за счет заемных средств, за вычетом амортизации основных средств и нематериальных активов, начисленной с начала отчетного периода.

Обратим внимание, что и в постановлении № 7, и в Разъяснении МФ РБ по Указу № 637 кроме нераспределенной прибыли в качестве источника осуществления капитальных вложений определена также и сумма начисленной с начала отчетного периода амортизации. То есть, для расчета части прибыли, подлежащей перечислению в бюджет, из полученной организацией прибыли должны вычитаться уплачиваемые за счет этой прибыли налоги, амортизация и часть чистой прибыли, направленная на осуществление капитальных вложений (в той их части, которая оговорена п. 6 формы расчета, приведенной в приложении 1 к постановлению № 7). При этом получается, что амортизационные отчисления являются первоочередным источником финансирования капитальных вложений. Исходя из того, что амортизация – это возмещение прошлых, а не будущих расходов, на самом деле начисляемая амортизация не может выступать в качестве источника осуществления капитальных вложений [13, 14].

По своей сути, возмещаемая в цене товаров (работ, услуг) амортизация ничем не отличается от возмещаемой в цене стоимости материалов, которая никогда не рассматривалась в

качестве какого-либо источника в силу того, что речь в таких случаях идет о возмещении исключительно прошлых, а не будущих расходов.

Мы полагаем, что определение амортизации в качестве источника осуществления капитальных вложений, которое имеет место исходя из норм постановления № 7, – это элемент методики исчисления чистой прибыли соответствующих организаций с государственной собственностью (долей государственной собственности), подлежащей перечислению в бюджет.

При этом для предприятий, работающих по такой методике, предложенный вариант расчета имеет определенные преимущества, поскольку, определив амортизацию, начисленную в отчетном периоде в качестве источника капвложений, предприятие тем самым уменьшает величину нераспределенной прибыли, которая требуется для «покрытия» расходов на капвложения. Соответственно, увеличивается величина нераспределенной прибыли организации, которая может быть направлена на выплату дивидендов.

Еще раз подчеркнем: **и амортизация, начисленная за отчетный период, и нераспределенная прибыль, определенные в качестве источника для осуществления капитальных вложений, являются такими источниками исключительно в целях расчета части прибыли, подлежащей перечислению в установленном законодательством порядке в бюджет.**

Применительно к системе бухгалтерского учета ни амортизация, ни нераспределенная прибыль такими источниками не являются.

В этой связи определение амортизации и нераспределенной прибыли в качестве источников капвложений в учете отражаться не должно. В отношении амортизации это решается просто, поскольку в настоящее время амортизационные фонды, как это было ранее, не создаются и, соответственно, их использование показываться не может.

Что касается нераспределенной прибыли, то соблазн определения ее в качестве источника капвложений (причем в рамках системы бухгалтерского учета) имеет место, что, в частности, подтверждается письмом МФ РБ от 15.01.2013 г.

С учетом норм письма МФ РБ от 15.01.2013 г. использование нераспределенной прибыли на финансирование капвложений с применением внутренних записей по субсчетам счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» может быть реализовано следующим образом:

Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - К-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Фонд накопления образованный» - на сумму нераспределенной прибыли, определенной в качестве источника осуществления капитальных вложений;

Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Фонд накопления образованный» - К-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Фонд накопления использованный».

В результате приведенных выше записей сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с учетом остатков по субсчетам остается прежним. При этом кредитовое сальдо по субсчету «Фонд накопления образованный» будет показывать величину нераспределенной прибыли, направленной на формирование фонда накопления, за счет которого могут осуществляться капитальные вложения, за минусом осуществленных расходов на цели капвложений. В свою очередь, кредитовое сальдо по субсчету «Фонд накопления использованный» покажет величину нераспределенной прибыли, определенной в качестве источника для уже осуществленных капвложений.

Безусловно, такая организация учета ведет к уменьшению сумм нераспределенной прибыли, которая может быть направлена на выплату дивидендов. Вместе с тем, если учредители (участники) не возражают против такого порядка учета использования нераспределенной прибыли, то такой порядок с учетом подходов органов госуправления может иметь место.

В заключение отметим следующее. По нашему глубокому убеждению, оговоренный выше порядок учета использования чистой прибыли в качестве источника осуществления капитальных вложений – это сугубо способ (метод) расчета величины чистой прибыли, подлежащей перечислению в бюджет, который может быть реализован вне системы бухгалтерского учета, в частности, в специальных аналитических таблицах.

В любом случае, подчеркнем это еще раз, **в рамках системы бухгалтерского учета нераспределенная прибыль как источник для осуществления капвложений определяться не должна.**

Приведем простой довод в пользу данного вывода.

Предположим, что один из участников ООО выходит из состава участников общества и, соответственно, в соответствии с Законом о хозяйственных обществах претендует на часть чистых активов ООО, приходящихся на его долю в уставном фонде общества.

Как отмечалось ранее, создание за счет нераспределенной прибыли фонда накопления и использование этого фонда на цели капвложений не ведет к изменению величины кредитового сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

То есть формирование и использование фонда накопления не ведет к уменьшению величины чистых активов организации.

Как известно, источниками для расчета с выходящими (исключаемыми) из хозяйственного общества участниками являются составляющие собственного капитала организации – нераспределенная прибыль, добавочный капитал и т.п.

Соответственно, при формировании задолженности перед вышедшим участником по приходящейся на его долю в уставном фонде величине чистых активов будет задействоваться и нераспределенная прибыль. При этом, если эта прибыль будет задействована на формирование фонда накопления, то получается, что в качестве источника для расчета с участником будет иметься меньше нераспределенной прибыли. В ряде случаев это может привести к ее недостатку для расчета (при наличии образованного фонда накопления).

Вместе с тем в силу того, что величина чистых активов при формировании фонда накопления не уменьшается, о чем уже говорилось выше, вышедший участник не может претендовать на величину таких активов, меньшую, чем величина чистых активов, приходящихся на его долю. То есть участника не интересует то обстоятельство, что часть нераспределенной прибыли была отвлечена на создание фонда накопления. Обратившись в суд, он с учетом норм действующего законодательства получит всю величину чистых активов, причитающуюся на его долю, в том числе и ту ее величину, которая обеспечивается нераспределенной прибылью, отвлеченной на формирование фонда накопления. По сути, это означает, что **отвлечение нераспределенной прибыли на формирование фонда накопления имеет условный характер: величина чистой прибыли от этого не меняется, равно как не меняются и обязательства общества по расчетам с вышедшим участником.**

Указанное в полной мере свидетельствует о том, что на самом деле **нераспределенная прибыль не является источником для осуществления капитальных вложений.**

**Заключение.** С учетом изложенного считаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. Нераспределенная прибыль не является источником для осуществления капитальных вложений.

Реальным источником для осуществления капитальных вложений выступают денежные средства и иные активы, в том числе заемные средства.

Нераспределенная прибыль может выступать исключительно в качестве источника для начисления дивидендов и иных расчетов с учредителями (участниками) – при выходе (исключении) их из состава участников, при ликвидации организации и т.п.

2. Создание за счет нераспределенной прибыли фонда накопления и использование этого фонда на цели капвложений, что допускается отдельными разъяснениями и письмами органов государственного управления путем осуществления внутренних записей по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», не ведет к изменению величины кредитового сальдо по этому счету.

Указанное свидетельствует о том, что нераспределенная прибыль не является источником капвложений.

3. Если по решению участников (учредителей) организации нераспределенная прибыль определена в качестве источника осуществления капитальных вложений с отражением в учете внутренними записями по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», предусматривающими создание и использование фонда накопления, такое решение не уменьшает сумму чистой прибыли, которая может направляться на расчеты с учредителями (участниками).

4. Учет при расчете части прибыли, подлежащей перечислению в бюджет в соответствии с законодательством, суммы амортизации, начисленной организацией с начала отчетного периода, не означает, что амортизация выступает в качестве источника осуществляемых капитальных вложений.

Таким источником амортизация не может быть, поскольку в своей основе она предназначена для возмещения не будущих, а прошлых расходов, связанных с осуществлением капитальных вложений. Именно поэтому амортизация показывается в бухгалтерском учете как расход, а не как источник в виде создаваемого амортизационного фонда, как это было ранее.

В этой связи учет амортизации при расчете прибыли, подлежащей перечислению в бюджет, - это лишь установленный законодательством способ расчета величины такой прибыли.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.05.2003, N 89.
2. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 14.02.2008, N 19.
3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011, № 50.
4. Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 31.10.2011, N 111.
5. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 12.12.2016, N 104.
6. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 09.12.1992, N 2020-XII.
7. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 07.12.1998, N 218-3 (ред. от 04.05.2019).
8. Рыбак, Т.Н. Новый типовой план счетов : сближение с МСФО продолжается // Главная книга.by. - 2012. - N 1. - С. 4.
9. О порядке бухгалтерского учета прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений, и отражения информации о ней в бухгалтерской отчетности за 2012 год : письмо Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 15.01.2013, N 15-1-7/30.
10. Разъяснение Министерства финансов Республики Беларусь «Об исчислении части прибыли (дохода) в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 28 декабря 2005 г. N 637» (размещено на официальном интернет-сайте Минфина 26.04.2018).
11. О порядке исчисления в бюджет части прибыли государственных унитарных предприятий, государственных объединений, являющихся коммерческими организациями, а также доходов от находящихся в республиканской и коммунальной собственности акций (долей в уставных фондах) хозяйственных обществ и об образовании государственного целевого бюджетного фонда национального развития : Указ Президента Респ. Беларусь, 28.12.2005, N 637 (ред. от 24.07.2014).
12. Об установлении форм расчетов части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет : постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 05.02.2013, № 7.
13. Коротаев, С. Л. Практические аспекты создания и использования амортизационных фондов в Беларуси / С. Л. Коротаев // Белорусский экономический журнал. - 2007. - N 1. - С. 102-109.
14. Коротаев, С. Л. Амортизационные фонды как источник финансирования капитальных вложений: историография, теоретические и практические аспекты / С. Л. Коротаев // Белорусский экономический журнал. - 2016. - № 3. - С. 20-34.

#### **SOURCES OF CAPITAL INVESTMENT: CURRENT ACCOUNTING ISSUES**

**Korotaev S.L., partner of JSC «AuditConsult», auditor, doctor of Economics, Professor**

**Annotation.** *The article examines the theoretical aspects of the costs of capital investments relevant sources, including depreciation charges and undistributed earnings, and also features of accounting of operations connected with the direction for investment by the founders (participants) of the net profit of economic entities.*

**Key words:** *capital investments, sources, retained earnings, depreciation, accounting.*

**УДК 657**

#### **РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ТРАНСФОРМАЦИИ ЭКОНОМИКИ**

**Познякевич В.Н., канд. экон. наук, доцент заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики БарГУ**

**Аннотация.** *Исследуются актуальные вопросы бухгалтерского учета в аспекте цифровой трансформации. Определены основные направления развития бухгалтерского учета под влиянием современных информационных технологий. Обобщены и систематизированы процессы трансформации, актуализирующие бухгалтерский учет как науку, информационную технологию и прикладную деятельность.*

**Ключевые слова:** *цифровая трансформация бухгалтерского учета; методы учета; роль бухгалтерского учета.*