

регулирование системы бюджетного учета, формирование информационной системы, обеспечивающей доступ к основным положениям МСФО в области бюджетного учета

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. В. Ф. Палий Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2002. 456 с.
2. Бухгалтерский и налоговый учет в бюджетных учреждениях. В. М. Родионова, И. М. Баятова, Е. В. Маркина и др.; Под общ. ред. В. М. Родионовой. М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2004. 416 с.
3. Ю. В. Носкова. Современное состояние налогового учета в бюджетном секторе экономики. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2009. № 7 (223) С. 33–40.
4. А. В. Суворов. Правила учета и бюджетный процесс. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2009. № 6 (222) С. 44–47.
5. Е. В. Боровикова. Индикаторы результативности в системе среднесрочного бюджетирования // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2006. № 8 (152) С. 9–12.
6. Батурина И. Н. Развитие бюджетного учета. Дис. канд экон. наук. 08.00.12. Москва, 2007. – 97 с.
7. В. В. Качалин. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – 2-е изд., испр. и перераб. – М.: Дело, 1998. – 432 с.
8. Лавров А. М. Бюджетная реформа 2001–2008 гг.: От управления затратами управлению результатами // Финансы, 2005. № 9 С. 3–12.
9. Инструкция о порядке составления и представления годовой квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ, утвержденная приказом Министерства финансов России от 13.11.2008 г. № 128н.
10. Инструкция по бюджетному учету, утвержденная приказом Министерства финансов России от 30.12.2008 г. № 148н.

РАЗВИТИЕ МЕТОДИК УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ И ПРИБЫЛИ КАК ОСНОВНЫХ ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ

*Е. О. Лагуновская,
аспирантка БГЭУ*

В настоящее время становится актуальным создание источников финансирования вложений во внеоборотные активы за счет внутренних ресурсов организации, привлечения части прибыли на долевою ответственность в виде акций работников и снижение кредитной зависимости. Основными финансовыми источниками для этих целей являются в первую очередь, амортизация и чистая прибыль.

Процесс формирования собственных источников воспроизводства, в том числе за счет амортизационных отчислений, является составляющей системы взаимодействия государственной инвестиционной политики и амортизационной политики организаций.

В настоящее время особую значимость приобретает изучение организации учета **амортизации** основных средств в качестве источника финансирования вложений во внеоборотные активы сельскохозяйственных организаций. Необходимо пересмотреть сущностное содержание амортизации как экономической категории в современных экономических условиях функционирования организаций. В соответствии с законодательством Республики Беларусь амортизация в настоящее время трактуется как процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг [4]. Происходит этот процесс в результате начисления ежемесячных амортизационных отчислений по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию) 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. [7]. За счет амортизационных отчислений создается амортизационный фонд, который предназначен для воспроизводства основных средств. Порядок учета, формирования и использования амортизационных фондов установлен Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [4]. В целях контроля использования начисленной амортизации используется амортизационный фонд, учет формирования и использования которого ведется на забалансовых счетах 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов».

Основной проблемой современной системы бухгалтерского учета является недостаточность инфор-

мации об источниках финансирования воспроизводства основных средств. На современном этапе отсутствует методологический и методический инструментарий, который позволил бы в полной мере отразить процесс создания и движения таких источников, главным из которых является амортизационный фонд воспроизводства основных средств. А.П. Шевлюков, В.Е. Ванкевич справедливо отмечают, что отказ от таких счетов как «Финансирование капитальных вложений», «Амортизационный фонд» и других приводят к диспропорции между вложениями во внеоборотные активы и имеющимися в организации источниками их финансирования [2; 10, с. 117]. С таким мнением можно согласиться, так как отражение такого источника воспроизводства основных средств, как амортизационный фонд, вне системы балансовых счетов является нецелесообразным и неправомерным. Поэтому обосновано предложение А.П. Шевлюкова о том, что для «учета амортизационного фонда необходимо включить синтетический счет 83 «Фонд финансирования капитальных вложений». В кредит данного счета в корреспонденции с дебетом счета 99 «Прибыли и убытки» следует записывать произведенные амортизационные отчисления...» [10, с. 120].

Действующий порядок учета не позволяет отражать процесс формирования источников финансирования вложений во внеоборотные активы организации на балансовых счетах, формировать полную и достоверную информацию об их наличии и движении. Это обосновывает необходимость разработки учетных методик отражения источников финансирования вложений во внеоборотные активы с использованием синтетического счета 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы». Назначение данного счета заключается в формировании информации об источниках финансирования вложений во внеоборотные активы за счет амортизации основных средств, прибыли на накопление, средств целевого финансирования, собственных средств учредителей, накопления прибыли в виде долевой собственности и прочих. Соответственно, к предлагаемому счету 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы» рекомендуется открыть следующие субсчета:

- 88-1 «Амортизационный капитал воспроизводства основных средств»;
- 88-2 «Использованная накопленная прибыль для финансирования формирования имущества»;
- 88-3 «Использованная накопленная прибыль на долевую собственность»;
- 88-4 «Целевое финансирование использованное»;
- 88-5 «Источники финансирования формирования основного стада»;
- 88-6 «Прочие источники финансирования».

В условиях либерализации гражданского и финансового законодательства необходима достоверная информация для контроля источников финансирования вложений во внеоборотные активы, в частности, амортизационного капитала. Следовательно, реальный источник финансирования вложений во внеоборотные активы должен найти свое отражение на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности организаций АПК. Поэтому, для учета амортизационного капитала обоснованы учетные записи по кредиту субсчета 88-1 «Амортизационный капитал воспроизводства основных средств» к рекомендуемому счету 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы» в корреспонденции с дебетом счета 99 «Прибыли и убытки» для отражения сумм, равных величине амортизационных отчислений в составе полной (с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию) себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), расчет которых производится согласно п. 76 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [4]. При этом, сумму амортизационных отчислений следует признавать и отражать на счетах бухгалтерского учета по факту поступления платежей от дебиторов за отгруженную продукцию, вне зависимости от момента признания в учете выручки от реализации продукции, закрепленного в учетной политике организации (по мере отгрузки или по мере оплаты). Следовательно, на счете 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы» должен быть сформирован источник финансирования вложений во внеоборотные активы за счет оплаченной амортизации.

В соответствии с действующим налоговым законодательством, от налогообложения налогом на прибыль освобождается валовая прибыль организаций в размере финансирования капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства и (или) погашения полученных и использованных на эти цели кредитов банков, но не более 50 процентов валовой прибыли [5]. Начисление источника финансирования вложений во внеоборотные активы (амортизации) за счет валовой прибыли (прибыли до налогообложения) исключает возможность льготирования прибыли на сумму капитальных вложений, если она не превышает 50% валовой прибыли.

В результате в пассиве баланса появится реальный источник финансовых ресурсов, сформированный за счет полученной организацией прибыли. При убыточной деятельности или в случае использования прибыли на другие цели в организации нет источника финансовых ресурсов для создания фонда финанси-

вания капитальных вложений. Такая методика устраняет необходимость забалансового учета амортизационного фонда [10].

В современных условиях хозяйствования значительно повышается роль **нераспределенной прибыли** в качестве источника финансирования вложений во внеоборотные активы. Распределение и использование прибыли – один из наиболее важных участков финансовой работы в организации. От рациональности и обоснованности использования прибыли во многом зависит устойчивость ее финансового состояния.

Следует согласиться с зарубежными авторами Ченг Ф. Ли и Джозефом И. Финнерти, что «собственные средства, если они есть в наличии, являются предпочтительными источниками финансирования капиталовложений. Крупнейшим источником внутренних средств для замены оборудования и новых вложений является нераспределенная прибыль» [9].

Изучение действующего порядка бухгалтерского учета собственных источников формирования имущества позволило выявить ряд существенных недостатков. Так, в учете и отчетности отсутствует информация о накопленной сумме прибыли организации и ее использовании, которая, по нашему мнению, отражает прибыль организации, накопленную за весь период ее существования. Следовательно, накопленная прибыль – это часть чистой прибыли организации, зарезервированная на финансирование формирования имущества, для долевой собственности, на уплату долгосрочных кредитов и причитающихся процентов по ним, для финансирования формирования основного стада и на потребление работниками в соответствии с утвержденной сметой расходования.

Учет использования накопленной прибыли рекомендуется организовать на вводимом в План счетов бухгалтерского учета счете 85 «Использование прибыли» в разрезе следующих субсчетов:

- 85-1 «Накопленная прибыль для финансирования формирования имущества»;
- 85-2 «Накопленная прибыль для долевой собственности»;
- 85-3 «Прибыль на погашение кредитов и процентов по ним»;
- 85-4 «Накопленная прибыль для финансирования формирования основного стада»;
- 85-5 «Прибыль на потребление».

Такая структуризация счета позволит формировать информационную базу в разрезе направлений капитализации прибыли и ее потребления.

Во взаимосвязи с данным вопросом необходимо раскрыть такой аспект использования накопленной прибыли, как накопление на финансирование долевой собственности. В условиях рыночной экономики возникает необходимость повышения материальной заинтересованности работников в росте результативности деятельности организации. Одним из инструментов усиления мотивации труда является накопление части прибыли на накопление в виде долевой собственности. Согласно п. 1 ст. 250 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК РБ) участник долевой собственности имеет право на предоставление в его владение и пользование части общего имущества, соразмерной его доле [3]. Наличие права собственности на часть имущества предполагает повышение заинтересованности работников в росте конечных финансовых результатов, что является основополагающим условием повышения эффективности производства. В таком случае прибыль организации становится важным показателем стимулирования труда, особенно если применяется механизм участия в прибылях.

Капитализация части прибыли в долевую собственность позволяет стимулировать работников путем ее направления на выплату дивидендов по акциям. Стимулирование труда работников сельскохозяйственных организаций с долевой формой собственности предусматривает наличие прямой зависимости величины финансовых результатов их деятельности от трудового вклада работников. Одним из вариантов материального стимулирования труда является накопление прибыли на долевую собственность. В учете необходимо отразить, сколько направлено прибыли на усиление мотивации труда путем финансирования инвестиционных проектов. Данное предложение должно найти отражение на счетах бухгалтерского учета, поэтому является целесообразным организовать учет капитализированной прибыли для долевой собственности на дополнительном субсчете 85-2 «Накопленная прибыль для долевой собственности» к счету 85 «Использование прибыли».

Изложенное предложение имеет своей целью содействовать усилению мотивации труда работников сельского хозяйства путем капитализации части прибыли в долевую собственность и направления ее на оплату акций работников.

Для сельскохозяйственной организации долгосрочный кредит служит дополнительным источником финансирования ее потребностей в капитальных затратах. Как отмечал Л.И. Колычев: «полученный кредит

дает организации возможность приобретать или оплачивать стоимость построенных объектов задолго до того, как будут накоплены на эти цели собственные финансовые источники» [8, с. 208]. Таким образом, кредит ускоряет процесс расширенного воспроизводства.

Одним из нерешенных методических вопросов является отсутствие учетных методик формирования и использования источников покрытия задолженности перед банком по долгосрочным кредитам, полученным для осуществления инвестиций во внеоборотные активы. Такие кредиты могут быть погашены только за счет собственных источников, то есть за счет прибыли организации. В случае, если прибыли недостаточно либо организацией получен убыток, то возникает вопрос – за счет каких средств погашались полученные кредиты? Следовательно, в случае недостатка прибыли погашение кредитов происходит за счет иной кредиторской задолженности, то есть сельскохозяйственная организация перекредитовывает задолженность перед поставщиками, подрядчиками, работниками по оплате труда и т.п. в счет погашения кредитов.

На наш взгляд, источниками финансирования вложений могут являться только собственные средства организации, то есть капитал, который представлен суммой активов за вычетом всех обязательств. Кредит не может признаваться источником финансирования вложений во внеоборотные активы, задолженность перед банком – это обязательство, а не капитал.

Развитие структуры финансовых источников связано с усилением зависимости организаций от собственных ресурсов, которые должны стать источником накопления для возмещения их капитальных затрат. В таком случае, первостепенное значение имеет показатель реально полученной эффективности от введения объектов капитальных вложений в эксплуатацию. Следовательно, долгосрочные кредиты капитального характера должны погашаться за счет эффективной работы организации, то есть за счет заработанной прибыли, а не за счет непогашенной задолженности перед иными кредиторами. Однако методика учета источника погашения кредитов до сих пор не определена, главным образом из-за отсутствия единого порядка отражения прибыли, использованной на выплату кредитов.

Для решения данной проблемы, считаем, что в системе счетов должно находить отражение информации об источниках погашения долгосрочных кредитов, взятых для финансирования вложений во внеоборотные активы. Считаем, что такими источниками могут являться только собственные источники организации, в частности суммы прибыли, подлежащей капитализации. В связи с этим, является обоснованным обособление в действующей системе учета и отчетности источников погашения кредитов. Так, на отдельном субсчете 85-3 «Прибыль на погашение кредитов и процентов по ним» к предлагаемому счету 85 «Использование прибыли» будут сформированы данные по накопленной прибыли в качестве финансового обеспечения погашения долгосрочных кредитов.

Субсчет 85-3 «Прибыль на погашение кредитов и процентов по ним» корреспондирует по кредиту со счетом:

85 «Использование прибыли» – на сумму использования кредитов банка за счет прибыли. Запись на счетах производится по мере начисления процентов по долгосрочному кредиту, полученному на осуществление капитальных вложений по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Субсчет 85-3 «Прибыль на погашение кредитов и процентов по ним» дебетуется в корреспонденции со счетом:

88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы» субсчет 88-5 «Прочие источники финансирования» – отражение источника погашения долгосрочных кредитов, полученных на осуществление капитальных вложений, по мере их оплаты по дебету счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Необходимо отметить, что информация об источниках погашения долгосрочных кредитов не находит отражения в настоящее время и в отчетности сельскохозяйственных организаций. Поэтому является обоснованным и необходимым отражение отдельной строкой в «Отчете об изменении капитала» суммы кредита на финансирование вложений во внеоборотные активы, погашенной за счет прибыли.

Сумма прибыли, подлежащая льготированию при налогообложении в размере финансирования вложений во внеоборотные активы и (или) на погашение полученных и использованных на эти цели кредитов банков, также должна быть зарезервирована на отдельном субсчете для осуществления контроля за использованием такой прибыли по целевому назначению.

Отдельно от общих источников финансирования вложений во внеоборотные активы необходимо учитывать суммы финансирования затрат по формированию основного стада. Затраты на формирование основного стада связаны с воспроизводством взрослого продуктивного и рабочего скота, входящего в со-

став основных средств сельскохозяйственных организаций. Источниками покрытия таких затрат являются амортизационные отчисления по рабочему скоту и прибыль организации. Источники средств по формированию основного стада в настоящее время не находят обособленного отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. В связи с этим является обоснованным накопление прибыли для формирования основного стада на отдельном субсчете 85-4 «Накопленная прибыль для финансирования формирования основного стада» к счету 85 «Использование прибыли» пропорционально удельному весу переведенного молодняка животных в основное стадо в общем объеме принятых в эксплуатацию вложений во внеоборотные активы. По факту перевода молодняка животных в основное стадо либо принятия к учету приобретенных взрослых животных будет произведена учетная запись по дебету субсчета 85-4 «Накопленная прибыль для финансирования формирования основного стада» к счету 85 «Использование прибыли» и кредиту счета 88-5 «Источники финансирования формирования основного стада» счета 88 «Финансирование вложений во внеоборотные активы».

Предложенная методика учета чистой и накопленной прибыли и ее распределения позволяет наглядно отразить на счетах бухгалтерского учета информацию об источниках погашения долгосрочных кредитов, взятых для финансирования вложений во внеоборотные активы. Наряду с этим, введение субсчетов 85-1 «Накопленная прибыль для финансирования формирования имущества», 85-2 «Накопленная прибыль для долевой собственности», 85-3 «Прибыль на погашение кредитов и процентов по ним» и 85-4 «Накопленная прибыль для финансирования формирования основного стада» к счету 85 «Использование прибыли», позволит учесть требования налогового законодательства и обособить в системе счетов прибыль в качестве источника финансирования формирования имущества и выплаты кредитов и процентов по ним, сумма которых освобождается от налогообложения налогом на прибыль в размере не более 50 процентов валовой прибыли.



Рис. 1. Схемы процесса формирования и использования прибыли организации

Примечание. Источник: собственная разработка.

На финансирование материально-технического развития направляется часть прибыли, остающейся в распоряжении организации после выплаты налогов и иных платежей из прибыли, в том числе дивидендов (Рисунок 1). Следует отметить, что в настоящее время счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по своему названию не соответствует сущностному содержанию, так как на этом счете отражается распределение (использование) прибыли по различным каналам: на дивиденды, на накопление, на потребление работниками. Для приведения в соответствие названия и содержания счета рекомендуется переименовать счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в счет «Чистая прибыль (чистый убыток)», на котором в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета отражаются суммы прибыли после налогообложения, то есть чистой прибыли (чистого убытка) отчетного года в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 84 «Чистая прибыль (чистый убыток)» будет соответствовать своему экономическому значению и содержанию.

Представленные направления развития методик учета собственных источников финансирования инвестиционных проектов, таких как амортизация и прибыль организации, позволят получать качественную информацию для принятия управленческих решений и организовать эффективный контроль за формированием и использованием капитала организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учебник / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др. ; под ред. А.П. Михалкевича. – 4-е изд., с изм. – Минск : БГЭУ, 2006. – 688 с.
2. Ванкевич, В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / В.Е. Ванкевич; Бел. гос. экон. ун-т. – Минск, 2007. – 21 с.
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 г. №218-3 : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 28.12.2009 № 97-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 2/744.
4. Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : постановление министерства экономики Респ. Беларусь, министерства финансов Респ. Беларусь, министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь 27 февр. 2009 г., № 37/18/6: в ред. постановления Минэкономики, Минфина, Минстройархитектуры Респ. Беларусь от 02.12.2009 № 191/144/27 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 149. – 8/21041.
5. О внесении дополнений и изменений в налоговый кодекс Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь от 15 окт. 2010 г. № 174-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 253. – 2/1726.
6. Папковская, П.Я. Рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета / П.Я. Папковская. – 12-е изд., изм. и доп. – Минск : Информпресс, 2010. – 175 с.
7. 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.
8. Финансы и кредит в сельском хозяйстве / Л.И. Кольчев, К. Влахински, З.Г. Ширинская, В.И. Таранков. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 238 с.
9. Ченг, Ф. Ли, Джозеф, И. Финнерти. Финансы корпораций: теория, методы и практика / Ченг, Ф. Ли, Джозеф, И. Финнерти ; пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 2000. – XVIII, 502 с.
10. Шевлюков, А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества / А.П. Шевлюков. – Гомель : УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2009. – 140 с.

ВЕДОМСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ СТРОИТЕЛЬНОГО КОМПЛЕКСА: СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

*А. В. Бунь,
магистр экономических наук,
соискатель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
в отраслях народного хозяйства БГЭУ*

Контроль является важнейшей функцией государственного управления. В условиях рыночной экономики функция контроля становится ведущей в государственном управлении. Получив широкую хозяйственную самостоятельность, решая вопрос об источниках привлечения финансовых ресурсов и распределения