

в полном объеме не получает средства из амортизационного фонда. И отраженный в учете фонд представляет собой лишь будущее возмещение амортизационных сумм. В этой связи возникает вопрос о моменте начисления амортизации. Ликвидных амортизационных средств на этапе создания продукции предприятие не получает, и, как следствие, амортизационного фонда нет. Поэтому корреспонденция счетов **Дебет счета Затрат Кредит счета Амортизация** может означать, что амортизационный фонд сформирован лишь номинально.

При реализации продукции с моментом перехода права собственности «по отгрузке» продавец по существу передает амортизацию, включенную в стоимость продукции, покупателю до момента оплаты этой продукции. В этом случае нет денежных средств и, соответственно, в амортизационном фонде нет ликвидных амортизационных средств. Фонд отражает лишь будущее ожидание возмещения амортизационных сумм.

В следующем этапе завершается процесс кругооборота амортизационных сумм и свидетельствует о реальном наполнении фонда реновации ликвидными средствами.

Рассчитаем ликвидную часть амортизационного фонда на примере.

Пусть за отчетный период сумма начисленной амортизации составила 100 000 руб., в учете на эту величину была сделана запись:

Дебет сч. Затрат	Кредит сч. Амортизация.
------------------	-------------------------

Покупателю была отгружена продукция на сумму 8 000 000 руб., которая была оплачена в сумме 5 000 000 руб.

Поскольку амортизационный фонд монетаризируется и поступает в распоряжение предприятия только по мере погашения дебиторской задолженности за отгруженную продукцию, потому, чтобы рассчитать ликвидную часть амортизационного фонда, необходимо знать процент оплаты продукции покупателем – в нашем случае он составляет:

$$62,5 \% = (5\,000\,000 / 8\,000\,000) \times 100 \%$$

Следовательно, сумма ликвидной части амортизационного фонда определяется как: 62,5 % от 100 000 руб. и составляет 62 500 руб.

Отразить данное положение на счетах бухгалтерского учета можно было бы следующим образом:

Дебет сч. Затраты

Кредит сч. Амортизация, субсчет – Номинальный фонд реновации 100 000 руб. – сформирован фонд реновации основного средства за отчетный период.

Дебет сч. Амортизация, субсчет – Номинальный фонд реновации

Кредит сч. Амортизация, субсчет – Неликвидная часть фонда реновации 37 500 руб.

Разность между номинальной величиной фонда реновации (100 000 руб.) и его неликвидной частью (37 500 руб.) показывает ту часть, которая монетаризировалась за отчетный период (62 500 руб.).

Данный способ формирования амортизационного фонда позволяет избежать парадокса неликвидности фонда реновации и позволяет еще отчетливее увидеть разницу между износом и амортизационным фондом как источником собственных средств.

В заключении, хотелось бы подчеркнуть, что право на жизнь, несомненно, имеют обе концепции теории амортизации, каждая из которых имеет свою цель и задачи, и, соответственно, для каждого пользователя отчетности только одна из них будет отражать максимально достоверную оценку, необходимую для принятия конкретного управленческого решения.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Большая советская энциклопедия. 2-е изд. М., 1950. Т. 2.
2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я. В. Соколов и др.; под ред. Ф. Ф. Бутынца. – М: ТК Велби. Изд-во Проспект, 2005.
3. Ленин В. И. Как прячут прибыль господ капиталисты. (К вопросу о контроле) // Полн. собр. соч. М., 1962. Т. 32.
4. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М., 2004.
5. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета: от истоков до наших дней. М., 1996.
6. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. М., 1997.

## ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИБЫЛИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

С. Л. Коротаев, директор ЗАО «АудитКонсульт», д.э.н.

### **Введение**

Общепринято, что прибыль, полученная предприятием, характеризует эффективность его работы. С учетом прибыли исчисляется один из важнейших показателей – показатель рентабельности, определяемый как отношение прибыли к затратам, связанным с ее получением. Чем выше прибыль, тем выше при тех же затратах

рентабельность, тем лучше работает предприятие. Так было всегда. Однако принятие за последние несколько лет целого ряда нормативных правовых актов внесло свои коррективы в систему бухгалтерского учета, которые следует учитывать при оценке эффективности деятельности субъектов хозяйствования. С учетом этих корректив **в настоящее время показатель прибыли**, с нашей точки зрения, существенно утратил свою значимость. В сложившихся условиях он уже **не может в должной степени претендовать на роль определяющего показателя эффективности работы организации**. Почему это произошло? Причин здесь несколько. Рассмотрим их более подробно.

### **Проблемные вопросы формирования и использования прибыли**

Одна из основных причин, по которой показатель прибыли утратил свою значимость, – предусматриваемая учетной политикой организаций вариантность ведения бухгалтерского учета – как в части формирования себестоимости, так и в части признания выручки от реализации и, соответственно, определения величины полученной от хозяйственной деятельности прибыли. Сегодня коммерческие организации, формируя свою учетную политику, могут в определенной степени регулировать свою затратную часть через амортизационную политику, используемые методы списания материалов, оценки незавершенного производства и т. п. Что касается выручки, то в Беларуси, в отличие от других стран, допускается также вариативность ее формирования – «по отгрузке» или «по оплате». Иными словами, **оговоренные законодательством варианты ведения бухгалтерского учета, приводят, с учетом временного фактора, к различным финансовым результатам**.

Серьезное влияние на прибыль организаций оказывают отдельные решения, принимаемые на уровне правительства. Так, например, в 2009 году, а в отношении отдельных предприятий и в 2010 году, соответствующими постановлениями Совета Министров [1, 2] было разрешено не начислять амортизационные отчисления по объектам основных средств. При этом сроки амортизации объектов были продлены на срок, в течение которого амортизация не начислялась. Как результат, прибыль предприятий по бухгалтерской отчетности возросла. Но что изменилось в принципиальном плане? Да ничего – в любом случае в затраты на производство путем амортизации должна быть перенесена вся стоимость эксплуатируемых объектов. Причем если объект будет выбывать до нормативного срока его эксплуатации, в месяце выбытия в затраты дополнительно попадет отложенная сумма амортизации, что безусловно повлияет на финансовое состояние организации.

Имеются примеры и другого рода, когда отдельные нормативные акты, наоборот, дают основу для уменьшения отчетной прибыли организаций.

Так, в соответствии с Инструкцией о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности, разработанной во исполнение постановления Совета Министров Республики Беларусь от 31.12.2003 г. № 1731 [3] и утвержденной постановлением Министерства финансов и Министерства экономики Республики Беларусь от 31.12.2003 г. № 191/263 [4], предприятиям промышленности разрешено использовать особый механизм переоценки товарно-материальных ценностей (ТМЦ). В соответствии с этим механизмом предприятия имеют право переоценивать материалы в производстве, а также индексировать стоимость материалов в фактической себестоимости готовой и отгруженной продукции с отнесением образующихся при этом сумм на увеличение добавочного фонда организации. Как результат, при инфляционных процессах и, соответственно, при росте цен на ТМЦ, в нарушение международных подходов, необоснованно увеличиваются затраты организаций на производство и реализацию, что ведет к уменьшению прибыли по результатам хозяйственной деятельности. При этом «бумажное» увеличение затрат организации сопровождается одновременным увеличением ее чистых активов. Иными словами, организация с точки зрения обеспеченных финансовых результатов работает плохо, однако – за счет уменьшения платежей по налогу на прибыль в бюджет – она повышает свою финансовую устойчивость, величину своих чистых активов.

Разве можно в таком случае говорить о том, что используемая промышленными предприятиями схема учета обеспечивает достоверность финансовых результатов их хозяйственной деятельности?

Очевидно, что с переходом на принципы МСФО, исключаящие переоценку материалов (кроме как в условиях гиперинфляции), сложившаяся система пополнения собственных оборотных средств промышленных организаций за счет уменьшения платежей в бюджет рухнет и их финансовые результаты существенно изменятся.

При оценке эффективности работы предприятий Беларуси не следует сбрасывать со счетов и значительные суммы курсовых разниц по операциям с иностранной валютой, которые были накоплены до 1 января 2010 года на счете учета расходов будущих периодов. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 15 от 30.06.2000 г. (в редакции от 28.01.2010 г.) [5] такие разницы до 31 декабря 2014 года субъекты хозяйствования могут относить не на финансовый результат, как это предусмотрено в международной практике, а в уменьшение собственных источников (за счет фонда переоценки статей баланса). Применение данной нормы, оговариваемой в учетной политике, приводит к занижению затрат, завышению прибыли хозяйствующих субъектов и, соответственно, – к недостоверному финансовому результату их деятельности.

Как видим, в настоящее время предусмотренная законодательными актами вариативность ведения бухгалтерского учета позволяет в значительной степени варьировать финансовые результаты организаций отчетных периодов, влияя на величину получаемой ими прибыли.

В итоге показываемая в отчетности прибыль уже не отражает реальное финансовое состояние организации – в одних случаях оно может быть искусственно улучшено (это характерно для госпредприятий, руководство которых оценивается (стимулируется) в зависимости от обеспеченного уровня рентабельности), в других – наоборот ухудшено (характерно для частных предприятий, оптимизирующих величину налога на прибыль).

С нашей точки зрения, сложившаяся ситуация, при которой показатель прибыли перестал играть роль главного оценочного показателя эффективности работы предприятия, абсолютно ненормальная, требующая определенных шагов по повышению значимости данного показателя.

В качестве первого шага считаем целесообразным перейти на единственный для целей бухгалтерского учета метод признания выручки от реализации – «по отгрузке». Отметим, что такой переход будет способствовать не только сближению с подходами, предусмотренными МСФО, но и ликвидации существующих расхождений в оценке величины чистых активов при использовании различных методов признания выручки от реализации. Напомним, что при реализации «по отгрузке» в состав активов, учитываемых при расчете чистых активов, включается дебиторская задолженность по отгруженной продукции, равная ее отпускной стоимости, а при реализации «по оплате» – фактическая себестоимость отгруженной продукции, которая, как правило, меньше, чем ее отпускная стоимость.

Кроме того, планируя такой переход, следует предусмотреть возможные отрицательные последствия, связанные с налогообложением. Здесь, как представляется, следует использовать подходы, предусмотренные российским законодательством. В соответствии с этими подходами при единственном для целей бухгалтерского учета варианте признания выручки от реализации («по отгрузке») для целей налогообложения возможно использовать оба метода признания выручки, что позволяет предприятиям регулировать свою налоговую нагрузку.

Еще один проблемный вопрос, связанный с формированием финансовых результатов, и, соответственно, прибыли – это практикуемая вариантность списания социальных расходов и выплат. В одних случаях такие затраты предприятия относят в дебет счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы», в других – в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Более того, в соответствии с указаниями вышестоящих органов предприятиям некоторых министерств и ведомств разрешается относить такие расходы на счет 92 «Внерезультационные доходы и расходы» только в пределах имеющейся у них прибыли отчетного периода.

В противном случае такие расходы предписывается списывать в дебет счета 84. Мотивация министерств и ведомств понятна – не допускать у организаций текущих убытков. Но разве это решает общую проблему? Конечно же, нет! Однако при должной изворотливости руководства можно в течение длительного времени выглядеть пусть не прибыльным, но и не убыточным. При этом финансовое состояние организации будет постоянно ухудшаться.

Как видим, сложившаяся система бухгалтерского учета в Беларуси не обеспечивает реальную картину финансового результата коммерческих организаций, полученной ими прибыли.

В этой связи большую значимость – с точки зрения оценки финансового состояния – должен играть сегодня показатель «чистые активы». Ведь именно этот показатель характеризует в итоге ту стоимость активов организации, которая не обременена обязательствами и которая может быть получена его собственниками или их преемниками. Именно этот показатель остается относительно постоянным, независимо от каких-либо перемещений по источникам, составляющим капитал организации.

Вместе с тем нельзя умалять и роль прибыли. От того, что мы манипулируем ее величиной, причем в большинстве случаев на законных основаниях, не значит, что она утратила свою значимость для оценки эффективности работы предприятий.

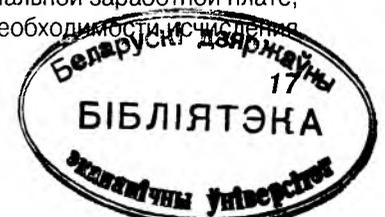
С нашей точки зрения, допускаемые законодательством возможности для манипулирования величиной полученной прибыли должны быть минимизированы.

Для этого необходимо, прежде всего, однозначно установить, что все текущие расходы отчетного периода, в том числе социального характера, должны влиять на финансовый результат именно отчетного периода, а не на нераспределенную прибыль прошлых периодов.

Только в таком случае можно объективно оценивать работу предприятия, его руководства и своевременно принимать оперативные решения по повышению эффективности деятельности организации.

Особое внимание при рассмотрении проблемных вопросов формирования прибыли и ее использования следует обратить на то обстоятельство, что нередко значительная часть расходов организаций, имеющих частную форму собственности (кроме, пожалуй, ОАО), производится за счет дивидендов учредителей.

Речь, прежде всего, идет о скрытых выплатах работникам в дополнение к их официальной заработной плате, относимой на себестоимость продукции (работ, услуг). Цель таких действий – уход от необходимости исчисления



отчислений в Фонд социальной защиты населения (далее – Фонд) и, соответственно, экономия оборотных средств предприятий. Не рассматривая вопрос законности таких операций, отметим, что применяемая схема расчетов с работниками полностью искажает финансовые результаты организации. С одной стороны, они существенно улучшаются, поскольку в учете показывается только официальная (заниженная) заработная плата с начисленными на нее (заниженными) отчислениями в Фонд. С другой – это улучшение по факту не столь значимо, как это отражено в учете по счетам учета финансовых результатов, поскольку по факту затраты на зарплату с учетом ее частичной выплаты в форме дивидендов оказались существенно большими. В итоге при высоком уровне прибыли, исчисляемом традиционным способом, с учетом скрытых затрат, произведенных за счет дивидендов, реальная прибыль организации оказывается существенно меньшей, чем это показывается в бухгалтерской отчетности.

В контексте рассматриваемой проблематики несколько слов следует сказать и о существующей практике покрытия убытков от списания основных средств за счет добавочного фонда (в пределах суммы переоценки, начисленной по списанным основным средствам). Такое списание предусмотрено, в частности, п. 127 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (далее – Инструкция № 19) [6]. Подчеркнем, что такая операция может производиться только в случае выбытия объектов в порядке их списания. То есть за счет добавочно фонда покрывается остаточная (недоамортизированная) стоимость объекта. Вместе с тем убытки по основным средствам возникают при их реализации, безвозмездной передаче. В любом случае такие убытки – это также не возмещенная в цене недоамортизированная стоимость выбывающих основных средств. Но, спрашивается, почему такие разные подходы к таким убыткам: в одном случае они покрываются добавочным капиталом, в другом – влияют на финансовый результат. С нашей точки зрения, подходы к убыткам по выбывающим основным средствам должны быть одинаковыми – величина таких убытков в обязательном порядке должна влиять на финансовый результат организации (уменьшать его).

Другое дело, что не следует забывать о том, что при выбытии внеоборотных активов, в частности основных средств, определенная часть убытков обуславливается включенной ранее в стоимость основных средств суммой их переоценки, которая в свое время была направлена на увеличение добавочного фонда и не влияла на финансовый результат.

В этой связи, по нашему мнению, возникающие при выбытии основных средств убытки должны покрываться за счет добавочного фонда, но не на уровне финансовых результатов, а на уровне счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом такое «покрытие» должно осуществляться только за счет фонда переоценки и, возможно, исключительно за счет накопленных сумм переоценки именно по выбывающим объектам.

Конечно, в недоамортизированной стоимости выбывающего объекта не вся стоимость сформирована за счет сумм переоценок – большую часть этой стоимости составляет часть первоначальной стоимости объекта. В этой связи логично было бы в недоамортизированной стоимости выделять оставшуюся после амортизации сумму ранее проведенных переоценок и именно на эту сумму уже корректировать нераспределенную прибыль. Однако это достаточно трудоемко и поэтому неэффективно. Тем более, что в конечном итоге вся сумма переоценки уменьшает финансовый результат, при том, что в увеличение нераспределенной прибыли попадет лишь часть сумм переоценок по выбывшим объектам.

В результате реализации предлагаемого нами подхода мы сможем, во-первых, сформировать реальный финансовый результат по операциям, связанным с выбытием основных средств, и, во-вторых, восстановим недополученную в связи с убытком чистую прибыль организации за счет добавочного фонда. Отметим, что при таком подходе увеличивается сумма нераспределенной прибыли, которая может быть направлена на выплату дивидендов учредителям.

Еще одна проблема, на которой следует остановиться, – это обусловленная законодательством необходимость отражения в учете сумм чистой прибыли, направленной на осуществление капитальных вложений. В соответствии с Инструкцией № 19 при определении чистой прибыли в качестве источника капитальных вложений должна производиться бухгалтерская запись по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд». Обязательна ли эта запись? Да, с учетом норм Инструкции, пока обязательна. В чем суть этой записи? Все, казалось бы, просто: в силу того, что мы прибыль не проедаем (не направляем на социальные нужды, как это допускается законодательством, или на выплату дивидендов), а используем ее в качестве источника для развития организации, мы на сумму вложений получаем льготу на прибыль. Но так было до 1 января 2011 года. С названной даты согласно изменениям в Налоговый кодекс Республики Беларусь (далее – НК) [7] льготируется не прибыль, направленная на осуществление капитальных вложений, а сумма затрат на них. Согласно ст. 140 НК 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, займов нерезидентов Республики Беларусь, оформленных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь ..., но не более 50 процентов валовой прибыли».

Как видим, с 01.01.2011 г. полученная валовая прибыль, а точнее – 50 % такой прибыли, рассматривается как предельная сумма затрат на осуществление капитальных вложений, на которую может быть уменьшена об-

лагаемая база по налогу на прибыль. Никакого отношения к бухгалтерскому учету льготируемая сумма затрат на осуществление капитальных вложений (а не прибыли, определявшейся ранее в качестве источника таких затрат) не имеет.

Таким образом, если ранее бухгалтерские записи по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный фонд» действительно в определенной степени характеризовали ту прибыль, которая отвлекалась на капвложения, то после 01.01.2011 г. ситуация изменилась. Максимум, что мы можем показать в учете в части использования чистой прибыли на капвложения – это наши затраты на указанные цели, но не более 50 % валовой прибыли.

Источником затрат на капвложения, превышающих 50 % валовой прибыли, должна выступать теперь не прибыль, а иные источники. Вместе с тем показать использование таких иных источников практически невозможно (если они только не определены в качестве целевых средств).

Но если это так, то определение в учете чистой прибыли в качестве источника для капитальных вложений не требуется. Равно как не требуется сегодня определять какие-либо источники в отношении затрат по приобретению материалов. В конечном счете и затраты на материалы, и затраты на приобретение основных средств возмещаются путем включения их в цену реализуемой продукции (работ, услуг).

Учитывая изложенное, считаем, что с **01.01.2011 года источники для осуществления капитальных вложений определяться не должны**. А это значит, что должны быть внесены соответствующие изменения в Инструкцию № 19, отменяющие необходимость бухгалтерской записи Д-т 84 – К-т 83 на сумму прибыли, направленной на осуществление (определенной в качестве источника) капитальных вложений.

К слову сказать, и ранее необходимость такой записи вызывала определенные сомнения. И сомнения эти базировались на следующем.

Предположим, что мы осуществили капитальные вложения за счет чистой прибыли и отразили это в учете бухгалтерской записью Д-т 84 – К-т 83. Впоследствии, получив непокрытый убыток, учредители организации приняли решение направить часть сформированного таким образом добавочного фонда на покрытие образовавшегося убытка (Д-т 83 – К-т 84), что допускается действующим законодательством (п. 127 Инструкции № 19<sup>1</sup>).

Что же мы получаем в итоге – при отсутствии чистой прибыли организация на ранней стадии получает все продекларированные законодательством льготы.

При льготировании с 01.01.2011 г. затрат на капитальные вложения, «привязываемых» к массе валовой прибыли, исчисляемой нарастающим итогом, рассмотренная выше ситуация исключена: нет прибыли, не будет и льготируемых затрат.

Необходимо подчеркнуть, что роль показателя прибыли существенно уменьшилась в связи с переходом в последние годы многих субъектов малого бизнеса на упрощенную систему налогообложения (УСН) с ведением книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, исключающей формирование финансовых результатов и, соответственно, определение массы полученной прибыли.

Вместе с тем, как показывает практика, возможность применения УСН абсолютно не исключает необходимость ведения бухгалтерского учета. Более того, подавляющее большинство организаций, в которых имеется несколько учредителей, применяя УСН, ведут традиционную систему учета. Это обусловлено, прежде всего, интересами учредителей, желающих иметь четкую информацию о результатах работы организации и массе полученной прибыли, которая может быть распределена между учредителями. При этом отметим, что при УСН, когда налог исчисляется с оборота, понятие «прибыль» совпадает с понятием «чистая прибыль». В этой части следует помнить, что источником затрат при УСН в конечном итоге является чистая прибыль. То есть любые затраты при УСН – это затраты, которые напрямую уменьшают чистую прибыль учредителей.

С нашей точки зрения, **применение УСН с ведением книги учета доходов и расходов имеет смысл только для частных унитарных предприятий (ЧУП)**, т.е. для случаев, когда вся заработанная собственником прибыль является, по сути, собственностью единственного учредителя предприятия.

**Во всех остальных случаях**, т.е. в тех организациях, где учредителями выступает несколько юридических или физических лиц, **бухгалтерский учет должен быть традиционным – с формированием финансовых результатов и определением полученной чистой прибыли**.

Наведение порядка в учете организаций, перешедших на применение УСН, объективно необходимо. Если этого не сделать, мы на многие годы в части учета будем отброшены назад. С отрицательными последствиями упрощений в учете и налогообложении мы уже столкнулись.

Многие субъекты малого бизнеса, соблазненные возможностью не вести традиционный учет, перешли на УСН без уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) с ведением книги учета доходов и расходов. Однако в течение отчетного года, превысив установленный законодательством размер годовой выручки, при котором

<sup>1</sup> Согласно п. 127 Инструкции № 19 в качестве источников покрытия убытков прошлых лет и отчетного года определены а) собственные источники (капитал и резервы, кроме средств фонда пе-реоценки активов) и б) привлеченные источники (средства учредителей, целевое финансирование, другие).

возможно применение УСН<sup>1</sup>, они вынуждены были возвращаться к традиционному учету. И здесь возникает множество вопросов, поскольку, по сути, речь идет о необходимости восстановления учета со всеми вытекающими из этого последствиями.

Особо отметим, что в соответствии со ст. 291 НК информация, содержащаяся в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, должна использоваться «при проведении в соответствии с законодательством аудита указанных организаций и индивидуальных предпринимателей». С нашей точки зрения, аудит достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в любом случае должен предполагать проверку достоверности формирования финансовых результатов аудируемой организации. Но как сделать такую проверку, если финансовый результат и, соответственно, прибыль организации при УСН с ведением книги учета доходов и расходов не формируются? Не является ли аудит по книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, ни к чему не обязывающей формальностью?

И последнее, что касается прибыли. В настоящее время в соответствии с законодательными актами в составе собственных источников организаций создается значительное количество фондов. Часть фондов создается за счет чистой прибыли (резервный фонд, фонд потребления, фонд пополнения собственных оборотных средств, фонд накопления (в размере суммы прибыли, направлявшейся до 2011 года на финансирование капиталовложений) и др.) Другая часть создаваемых фондов характеризует прирост стоимости имущества организации – фонд переоценки внеоборотных активов, фонд переоценки статей баланса и др. С нашей точки зрения, все такие фонды имеют одинаковую основу – все они в той или иной мере характеризуют потенциальную чистую прибыль организации, которая ею уже получена или может быть получена в перспективе (например, при реализации переоцененных активов). Ведь в итоге, **при ликвидации предприятия каждый из его собственных источников, сопровождающих имущество, передаваемое учредителям в порядке расчетов с ними, имеет одинаковую значимость.**

Наши заключения в полной мере подтверждаются выводами великого ученого-экономиста, внесшего большой вклад в развитие науки и истории бухгалтерского учета, Соколова Я.В., утверждавшего, что «все составляющие чистых активов, кроме уставного капитала, – это накопленные за прошлые отчетные периоды средства, т. е. в сущности, это так или иначе, прибыли прошлых лет» [8].

А если это так, то:

а) количество фондов, создаваемых в рамках собственных источников организаций, должно быть существенно сокращено и

б) ограничения в части «перемещения» по тем или иным источникам собственных средств должны быть либерализованы. (Последнее, конечно же, не означает, что фонд переоценки активов можно будет направить на увеличение нераспределенной прибыли с последующей выплатой за счет такой «новообразованной» прибыли дивидендов учредителям.)

### **Заключение**

Рассмотрев некоторые проблемные вопросы формирования и использования прибыли, считаем возможным, сделать следующие выводы:

1. В последние годы значимость показателя «прибыль», призванного характеризовать эффективность финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, существенно снизилась.

Это обусловлено рядом причин, в частности:

- предоставлением субъектам хозяйствования вариативных возможностей формирования финансовых результатов в зависимости от принятых ими в учетной политике способов и методов ведения бухгалтерского учета;
- системными попытками по приукрашиванию результативности работы хозяйствующих субъектов или по созданию им определенных преференций по наращиванию собственных оборотных средств и собственного капитала путем принятия соответствующих нормативных правовых актов, устанавливающих особенности организации и ведения учета, отличающиеся от общепризнанных подходов, используемых в международной практике;
- либерализацией подходов к ведению учета субъектами малого бизнеса, предоставлением им права вести упрощенный учет в книге учета доходов и расходов без формирования конечных результатов работы организации и определения заработной платы ей величины чистой прибыли и т. д.

Сложившаяся ситуация требует принятия оперативных мер по повышению достоверности показателя прибыли, по предупреждению вмешательства органов управления в общепринятый мировым сообществом и понятный всем заинтересованным пользователям порядок формирования и использования прибыли.

<sup>1</sup>В соответствии с НК (ст. 286, 291) применять УСН с ведением книги учета доходов и расходов могут организации с численностью до 15 человек, валовая выручка в течение года которых не превышает 1 177 200 тыс. руб., избравшие УСН без уплаты НДС.

2. Повышение достоверности показателя прибыли в ближайшее время может быть обеспечено, в частности, в результате отказа от применения для целей бухгалтерского учета метода отражения выручки от реализации «по оплате».

При этом – для предупреждения вымывания оборотных средств на уплату налогов по отгруженной, но не оплаченной продукции – следует предусмотреть вариантность признания выручки от реализации для целей налогообложения.

3. Следует отказаться от сложившейся практики регламентации величины расходов на социальные нужды, которые могут быть отнесены на счет учета внереализационных доходов и расходов (в пределах прибыли отчетного периода). На указанный счет должны относиться все расходы организации на указанные цели, произведенные в отчетном периоде.

Чистой прибылью в итоге должны распоряжаться только собственники организации. При этом реальный расход чистой прибыли должен быть исключительно при выплате учредителям дивидендов. Во всех остальных случаях речь должна идти о перераспределении чистой прибыли по другим собственным источникам (создание резервов, покрытие убытков, увеличение уставного фонда и т. п.).

4. Следует также отказаться от предусмотренной законодательством нормы покрытия убытков от списания объектов основных средств за счет добавочного фонда. Все убытки по выбывающим основным средствам, в т. ч. выбывающим в порядке списания, должны влиять на финансовый результат организации (уменьшать его). При этом на сумму переоценки в стоимости выбывающего объекта должна осуществляться корректировка добавочного фонда (его уменьшение) в корреспонденции со счетом учета нераспределенной прибыли.

5. Поскольку затраты на осуществление капитальных вложений не должны «наполняться» какими-либо источниками, а также учитывая то обстоятельство, что в соответствии с НК льготируется не прибыль, направленная на капитальные вложения, а затраты на указанные цели, из Инструкции № 19 должны быть исключены требования по определению чистой прибыли в качестве источника капитальных вложений. Соответственно, из Инструкции должны быть исключены требования по отражению использования прибыли на капитальные вложения бухгалтерской записью по дебету счета учета нераспределенной прибыли в корреспонденции со счетом учета добавочного фонда.

6. Переход на УСН с ведением книги учета доходов и расходов должен быть разрешен только для малых предприятий, имеющих организационно-правовую форму ЧУП. Все остальные предприятия для формирования финансового результата и расчета чистой прибыли, причитающейся учредителям, с нашей точки зрения, должны применять традиционную систему бухгалтерского учета.

7. С учетом того, что в соответствии с действующим законодательством часть текущих расходов, в частности на социальные выплаты и расходы, может производиться за счет чистой прибыли, показатель «прибыль» должен корректироваться (уменьшаться) на сумму расходов, произведенных за счет чистой прибыли организации (кроме чистой прибыли, использованной на выплату дивидендов учредителям).

8. Следует признать, что все составляющие чистых активов (кроме уставного фонда) – это чистая (нераспределенная) прибыль, которая заработана или может быть заработана коммерческой организацией при осуществлении хозяйственной деятельности. Такое признание снимет с повестки дня многие проблемные вопросы, связанные с использованием тех или иных фондов, формируемых в настоящее время в составе источников собственных средств организаций (добавочный фонд в части фонда накопления и фонда переоценки; резервные фонды, в т. ч. в части сумм курсовых разниц по валютным вкладам в уставный фонд; фонды потребления, переоценки статей баланса и др.).

#### *СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:*

1. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 18.03.2009 г. № 327 «О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2009 году».
2. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 03.05.2010 г. № 662 «О некоторых вопросах начисления амортизации».
3. Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 1731 от 31.12.2003 г. «О порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности».
4. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, Мин-ва экономики Респ. Беларусь от 31.12.2003 г. № 191/263 (в редакции от 21.12.2007 г.).
5. Декрет Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 г. № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» (в редакции от 28.01.2010 г.).
6. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 (в редакции от 11.12.2008 г.).
7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): принят Палатой представителей 11.12.2009 г., одобрен Советом Республики 18.12.2009 г. (в редакции от 01.11.2010 г.).
8. Соколов, Я.В. О субстанциональной бухгалтерии // In memoriam. Ярослав Вячеславович Соколов (1938–2010) / Сост. И.И. Елисеева, А.Л. Дмитриев. СПб. : Нестор-История, 2010. – С. 162.