

## **ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

2. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий предусмотреть перечень коммерческих расходов, включаемых в себестоимость в целях бухгалтерского учета после распределения, а остальные расходы относить на затраты в полном объеме, аналогично порядку, предусмотренному в Плане счетов Российской Федерации.

3. Расходы, не включаемые в себестоимость продукции для целей налогообложения, отражать на отдельных субсчетах счетов учета затрат.

4. В пункте 2.1 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) слово «используемых» заменить словом «использованных».

### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях: Учебник/ А.П. Михалкевич, П.Я. Попковская, А.С. Федоркевич, А.Н. Егомостьев. 2-е изд., перераб. и доп./ Под общ. ред. А.П. Михалкевича.— Мн.: БГЭУ, 2000.— 508 с.

2. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы.— М.: «Аналитика-Пресс», 2000.— 208 с.

3. Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23 «О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц».

4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Принят Государственной думой 21 октября 1994 года.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н.

6. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

7. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные Министерством экономики, Министерством финансов, Министерством статистики и анализа и Министерством труда Республики Беларусь.

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56.

9. Ванкевич В.Е. Комментарий к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 6 февраля 2001 г. № 8, Главный бухгалтер, 2001 г. № 9, стр. 9-10.

10. Крупнова А.В. Комментарий к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 6 февраля 2001 г. № 8, Вестник Государственного налогового комитета Республики Беларусь, 2001 г., № 8, стр. 52-54.

## **ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА СТОИМОСТИ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА**

*С. Г. Циркина, БГЭУ*

Составной частью конечного финансового результата предприятия является прибыль (убыток) от реализации основных средств, который определяется как разница между выручкой от реализации указанного имущества, уменьшенной на сумму НДС, отчислений, взимаемых из выручки, и остаточной стоимостью основных средств [1, с. 13].

Согласно действующему плану счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятия первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается на счетах 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы», а сумма начисленной амортизации на счете 02 «Износ основных средств» и 05 «Износ нематериальных активов» соответственно [2, с. 14—19]. Отдельного счета для бухгалтерского учета остаточной стоимости в плане счетов не предусмотрено и, как отмечено в Пособии к плану счетов «Остаточная стоимость специально не отражается, а определяется расчетным путем» [3, с. 121].

Это, на наш взгляд, является недостатком действующей системы учета, так как нигде не зарегистрированная в учете величина отражается в основной форме бухгалтерской отчетности – балансе и несет информацию о фактическом наличии амортизируемого имущества субъекта хозяйствования, то есть о фактической величине его производственного капитала, а также, как было указано выше, непосредственно влияет на величину финансового результата предприятия.

Нами предлагается вести учет остаточной стоимости на счетах бухгалтерского учета путем открытия к счетам 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» следующих субсчетов:

- 01/1 (04/1) – остаточная стоимость основных средств (нематериальных активов)
- 01/2 (04/2) – амортизированная стоимость основных средств (нематериальных активов)

Экономическую сущность разработанной методики учета стоимости амортизируемого имущества можно представить в виде следующих формул:

$$Пс (сч.01) = Ос (01/1) + Сс (01/2), \quad (1)$$

$$Пс (сч.04) = Ос (04/1) + Сс (04/2), \quad (2)$$

где Пс – первоначальная стоимость основных средств (сч. 01) или нематериальных активов (сч. 04);

Ос – остаточная стоимость основных средств (01/1) или нематериальных активов (04/1);

Сс – амортизированная стоимость основных средств (01/2) или нематериальных активов (04/2).

По дебету счета 01/1 (04/1) предлагается учитывать остаточную стоимость амортизируемого имущества. По кредиту счета 01/1 (04/1) – уменьшение остаточной стоимости в результате начисления амортизационных отчислений на полное восстановление, а также списание при выбытии объектов амортизируемого имущества.

По дебету счета 01/2 (04/2) предлагается учитывать амортизированную стоимость основных средств (нематериальных активов). По кредиту счета 01/2 (04/2) – списание амортизированной стоимости амортизируемого имущества в результате его выбытия (в корреспонденции с дебетом счета 02 «Износ, основных средств» (05 «Износ нематериальных активов»)).

В соответствии с предлагаемой методикой записи в бухгалтерском учете будут следующие (табл. 1).

Таким образом, остаточная стоимость амортизируемого имущества по окончании отчетного периода составит 900 000 (1000000-100000) рублей (сальдо по счету 01/1 (04/1) «Остаточная стоимость основных средств (нематериальных активов)»), сумма амортизированной стоимости составит 100 000 рублей (сальдо по счету 01/2 (04/2) «Амортизированная стоимость основных средств (нематериальных активов)»). Сальдо по синтетическому счету 01 (04) «Основные средства» («Нематериальные активы») определяется суммированием сальдо аналитических счетов 01/1 (04/1) «Остаточная стоимость основных средств (нематериальных активов)» и 01/2 (04/2) «Амортизированная стоимость основных средств (нематериальных активов)» и будет соответствовать первоначальной стоимости амортизируемого имущества 1 000 000 (900000+100000), что отвечает действующему плану счетов.

Прибыль (убыток) от выбытия основных средств, как уже отмечалось выше, является составной частью финансового результата предприятия в целом и непосредственно зависит от остаточной стоимости амортизируемого имущества.

В современных условиях трансформационной экономики Республики Беларусь, характеризующейся инфляционными процессами, на величину остаточной стоимости и, как следствие, финансового результата от реализации и прочего выбытия амортизируемого имущества непосредственное влияние оказывают ежегодные переоценки основных средств, проводимые субъектами хозяйствования в соответствии с приказом Министерства статистики и анализа Республики Беларусь. Рассмотрим на примере 1 действующую систему учета формирования остаточной стоимости основных средств и финансового результата при их выбытии:

- в случае отсутствия переоценок,
- в случае проведения переоценок.

*Пример 1а (отсутствие переоценок):*

Первоначальная стоимость объекта 1 000 000 рублей. Годовая норма амортизации 10%, по окончании года эксплуатации сумма начисленной амортизации 100 000 рублей. По истечении 4 лет объект списан по

Таблица 1

**Предлагаемая методика бухгалтерского учета поступления и использования амортизируемого имущества**

| Содержание операции   | Дт          | Кт          | Сумма     |
|---|-------------|-------------|-----------|
| Оприходовано амортизируемое имущество по первоначальной стоимости (первоначальная стоимость=остаточной) | 01/1 (04/1) | 08          | 1 000 000 |
| Начислена амортизация в отчетном периоде  | 20          | 02          | 100 000   |
| Одновременно отражена амортизированная стоимость амортизируемого имущества                              | 01/2 (04/2) | 01/1 (04/1) | 100 000   |

причине невозможности его дальнейшего использования. Записи, отражаемые в бухгалтерском учете представлены в табл. 2.

Таблица 2

**Действующая система учета формирования остаточной стоимости основных средств и финансового результата от их выбытия в случае отсутствия переоценок**

| Содержание операции                           | Расчет                            | Дт | Кт | Сумма     |
|---|-----------------------------------|----|----|-----------|
| Оприходование объекта                         |                                   | 01 | 08 | 1 000 000 |
| Начисление амортизации в течение 4 лет        | $1000000 \cdot 10\% \cdot 4$ года | 20 | 02 | 400 000   |
| Списание первоначальной стоимости при выбытии |                                   | 47 | 01 | 1 000 000 |
| Списание ранее начисленной амортизации        |                                   | 02 | 47 | 400 000   |
| Финансовый результат (убыток) от списания     |                                   | 80 | 47 | 600 000   |

Таким образом, убыток от выбытия основных средств, не подвергавшихся переоценке, составил 600 000 рублей.

*Пример 16 (основные средства подвергались переоценке):*

Первоначальная стоимость объекта 1 000 000 рублей. Годовая норма амортизации 10%, по окончании года эксплуатации сумма начисленной амортизации 100 000 рублей. Остаточная стоимость 900 000 рублей. Проведена переоценка индексным методом. Согласно приказу Министерства статистики и анализа коэффициент пересчета составил 1,8. По истечении 3 лет после переоценки объект списан по причине невозможности его дальнейшего использования.

Записи, отражаемые в бухгалтерском учете представлены в табл. 3.

Таблица 3

**Действующая система учета формирования остаточной стоимости основных средств и финансового результата от их выбытия в случае проведения переоценок**

| Содержание операции                                     | Расчет                            | Дт | Кт | Сумма     |
|---|-----------------------------------|----|----|-----------|
| Оприходование объекта                                   |                                   | 01 | 08 | 1 000 000 |
| Начисление амортизации в течение года                   | $1000000 \cdot 10\%$              | 20 | 02 | 100 000   |
| Дооценка первоначальной стоимости                       | $1000000 \cdot 1,8 - 1000000$     | 01 | 88 | 800 000   |
| Дооценка начисленной амортизации                        |                                   | 88 | 02 | 80 000    |
| Начисление амортизации в течение 3 лет после переоценки | $1800000 \cdot 10\% \cdot 3$ года | 20 | 02 | 540 000   |
| Списание первоначальной стоимости при выбытии           |                                   | 47 | 01 | 1 800 000 |
| Списание ранее начисленной амортизации                  |                                   | 02 | 47 | 540 000   |
| Финансовый результат (убыток) от списания               |                                   | 80 | 47 | 1 260 000 |

На основании данных примера 16 убыток от выбытия переоцененного основного средства составил 1 260 000 рублей. Таким образом, в результате переоценки финансовый результат был занижен на 660 000 рублей ( $1260000 - 600000$ ).

По своей сути переоценка представляет собой добавление к стоимости амортизируемого имущества определенной величины произведенных затрат с целью приведения такой стоимости к рыночной и обеспечения роста амортизационных отчислений. Так, согласно положению «О порядке начисления амортизации на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве» нормы амортизационных отчислений установлены в процентах к первоначальной или восстановительной стоимости. Таким образом, амортизация начисляется и от суммы переоценки.

Если же сумма переоценки вся не самортизировалась, то при выбытии амортизируемого имущества она, увеличивая остаточную стоимость, уменьшает величину действительного финансового результата на сумму произведенных затрат, приходящихся на недоамортизованную величину переоценки. Как отмечают Марков С. И., Булычева И. В., Гогишвили В. А., Попова А. И. «Сумма дооценки, являясь составной частью остаточной стоимости основного средства, не относится к затратам, фактически произведенным организацией при приобретении основного средства и не может уменьшать финансовый результат от его выбытия [4, с. 19].

Взаимосвязь величины остаточной стоимости и суммы переоценки имущества представлена на рис. 1.

Таким образом, остаточную стоимость переоцененного актива можно представить в виде двух составляющих:



Рис. 1. Взаимосвязь величины остаточной стоимости и суммы переоценки имущества

1. Остаточная стоимость имущества в сумме фактически произведенных затрат.
2. Остаточная стоимость имущества в сумме переоценки (непроизведенных затрат)

На взгляд автора, вторая составляющая, то есть сумма переоценки, приходящаяся на остаточную стоимость имущества должна списываться за счет фонда переоценки.

Следует заметить, что в нормативных документах по бухгалтерскому учету Республики Беларусь отсутствуют четкие требования о списании суммы переоценки со счета 88 «Фонды специального назначения» субсчет «Переоценка основных средств». При выбытии переоцененных основных средств вышеуказанный счет в части переоценки по выбывшему объекту остается на балансе организации и приравнивается к собственным средствам, что представляется автору неправомерным.

Таким образом, в случае выбытия основных фондов списание со счета переоценки в части, приходящейся на остаточную стоимость, нами предлагается проводить корреспонденцией по дебету счета 88 «Фонды специального назначения» субсчет «Переоценка основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства» субсчет «Остаточная стоимость» (01/1).

Оставшуюся часть переоценки (самортизированную в процессе эксплуатации основных средств) представляется правильным списывать за счет нераспределенной прибыли. Это будет соответствовать международной практике. Так, п. 41 международного стандарта финансовой отчетности № 16 установлено, что «Положительный результат переоценки... может списываться за счет нераспределенной прибыли, когда он будет реализован» [5, с. 363]. Таким образом, на счет нераспределенной прибыли относится часть переоценки, которая отнесена на затраты (самортизирована), то есть реализована. В Российской Федерации дооценка по объектам основных средств, снятых с учета также относится на счет нераспределенной прибыли [6, с. 33].

Определять сумму переоценки, приходящейся на остаточную стоимость имущества, автор предлагает по следующей методике:

$$P_o = O_{c1} - O_{c0} \quad (3)$$

где,  $P_o$  — сумма переоценки, приходящаяся на остаточную стоимость;

$O_{c1}$  — остаточная стоимость на момент выбытия объекта;

$O_{c0}$  — остаточная стоимость без учета переоценок.

$$O_{c0} = P_c * K_z \quad (4)$$

где,  $P_c$  — первоначальная стоимость объекта на момент приобретения;

$K_z$  — коэффициент годности на момент выбытия объекта.

$$K_z = \frac{O_{c1}}{B_c} \quad (5)$$

где,  $O_{c1}$  — остаточная стоимость на момент выбытия объекта;

$B_c$  — восстановительная (первоначальная) стоимость объекта на момент выбытия.

Рассмотрим предлагаемую методику учета остаточной стоимости на примере 2.

*Пример 2.*

Первоначальная стоимость объекта 1 000 000 рублей. Годовая норма амортизации 10%, сумма начисленной амортизации 100 000 рублей. Остаточная стоимость имущества 900 000 рублей. Проведена переоценка

индексным методом. Согласно приказу Министерства статистики и анализа коэффициент пересчета составил 1,8. По истечении 3 лет объект списан по причине невозможности его дальнейшего использования.

Определим сумму переоценки, приходящуюся на остаточную стоимость имущества.

Восстановительная стоимость объекта после проведения переоценки составит 1 800 000 ( $1000000 \cdot 1,8$ ) рублей.

Согласно Положению по переоценке основных средств организаций по состоянию на 1.01.2001г. «Сумма износа основных средств определяется исходя из восстановительной стоимости, полученной в результате переоценки, и степени (процента) их износа по данным бухгалтерского учета до проведения переоценки по состоянию на 1.01.2001 года». По данным примера процент износа 10% ( $100000/1000000$ ), следовательно, сумма переоцененного износа (переоцененной самортизированной стоимости) будет 180 000 ( $1800000 \cdot 10\%$ ), а сумма дооценки – 80 000 ( $180000 - 100000$ ) рублей.

Переоцененная остаточная стоимость имущества будет равна 1 620 000 ( $1800000 - 180000$ ) рублей, таким образом, сумма дооценки остаточной стоимости составит 720 000 ( $1620000 - 900000$ ) рублей.

За три последующие года эксплуатации по объекту будет начислена амортизация в размере 540 000 ( $1800000 \cdot 10\% \cdot 3$  года) рублей.

Таким образом, остаточная стоимость на момент выбытия объекта составит 1 080 000 ( $1800000 - 180000 - 540000$ ) рублей.

Коэффициент годности на момент выбытия объекта, согласно формуле 3, составит 0,6 ( $1080000/1800000$ ), тогда остаточная стоимость основных средств без учета переоценок по формуле 2 будет равна 600 000 рублей ( $1000000 \cdot 0,6$ ).

Сумма переоценки, приходящаяся на остаточную стоимость, согласно формуле 1 составит 480 000 ( $1080000 - 600000$ ) рублей.

Следовательно, остаточная стоимость основных средств в сумме фактически произведенных затрат составит 600 000 ( $1080000 - 480000$ ) рублей.

Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в табл. 4.

Как свидетельствуют данные примера 2, убыток предприятия в результате списания основных средств, подвергшихся переоценке, составил 600 000 рублей, как и в случае отсутствия переоценок (пример 1а).

Таким образом, предлагаемая методика учета остаточной стоимости амортизируемого имущества за счет введения в нее механизма списания суммы переоценки, приходящейся на остаточную стоимость (табл. 4, строка 11), позволит избежать искажения величины действительного финансового результата при выбытии указанного имущества, а также даст возможность достоверно отражать размер собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса фонд переоценки по выбывающим объектам.

Проведенное автором исследование позволило рекомендовать принципиально новую методику учета остаточной стоимости амортизируемого имущества, которая обеспечит:

- отражение на бухгалтерских счетах остаточной стоимости, что даст возможность представить в учете величину, характеризующую в балансе фактическое наличие амортизируемых активов предприятия, то есть

Таблица 4

**Предлагаемая методика бухгалтерского учета выбытия амортизируемого имущества**

| №  | Содержание операции   | Дт   | Кт   | Сумма     |
|----|---|------|------|-----------|
| 1  | Оприходование объекта   | 01/1 | 08   | 1 000 000 |
| 2  | Начисление амортизации в течение года                                       | 20   | 02   | 100 000   |
| 3  | Одновременно отражена самортизированная стоимость амортизируемого имущества | 01/2 | 01/1 | 100 000   |
| 4  | Дооценка остаточной стоимости   | 01/1 | 88   | 720 000   |
| 5  | Дооценка самортизированной стоимости  | 01/2 | 88   | 80 000    |
| 6  | Дооценка начисленной амортизации  | 88   | 02   | 80 000    |
| 7  | Начисление амортизации в течение 3 лет после переоценки                     | 20   | 02   | 540 000   |
| 8  | Одновременно отражена самортизированная стоимость амортизируемого имущества | 01/2 | 01/1 | 540 000   |
| 9  | Списание суммы начисленной амортизации                                      | 02   | 01/2 | 720 000   |
| 10 | Списание остаточной стоимости в сумме фактически произведенных затрат       | 47   | 01/1 | 600 000   |
| 11 | Списание суммы переоценки, приходящейся на остаточную стоимость             | 88   | 01/1 | 480 000   |
| 12 | Списание самортизированной суммы переоценки                                 | 88   | 87   | 240 000   |
| 13 | Финансовый убыток от списания   | 80   | 47   | 600 000   |

фактическое наличие его производственного капитала, а также повысить информативность данных учета для анализа хозяйственной деятельности;

- достоверное определение величины собственных средств субъекта хозяйствования в результате списания с баланса фонда переоценки по выбывшим объектам;
- за счет введения механизма списания суммы переоценки, приходящейся остаточную стоимость выявление точной суммы финансового результата от реализации основных средств, находящегося в прямой зависимости от величины остаточной стоимости указанных амортизируемых активов, и являющегося составной частью финансового результата хозяйственной деятельности предприятия в целом.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. О порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: Инструкция: Утв. постановлением Государственного налогового комитета Республики Беларусь, 2.05.2000, № 37./ Консультант бухгалтера.— 2001.— № 12.— С. 10-39.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Утв. Приказом Министерства финансов СССР 1.11.1991.— № 56.
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий: Пособие по применению плана счетов бухгалтерского учета.— Мн.: информационно-правовое агенство «Регистр», 1993.— 273 с.
4. Марков С. И., Булычева И. В., Гогишвили В. А., Попова А. И. Особенности бухгалтерского учета выбытия основных средств, подвергшихся переоценке/ Современный бухучет.— 2000.— № 4.— С. 16-22.
5. Международный стандарт финансовой отчетности № 16 Основные средства/ Международные стандарты финансовой отчетности.— М.: Аскери АССА, 1998.— С. 567-582.
6. Волков Н. Г. Учет основных средств/ Бухгалтерский учет.— 2001.— №16.— С. 31-41.

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЙ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

*А. С. Залещенок, БГСХА*

С началом становления рыночных отношений потребность в реформировании бухгалтерского учета на основе изучения мирового опыта в значительной степени усилилась. Решение этой проблемы объективно связано с развитием теоретических и методических положений бухгалтерского учета на всех уровнях хозяйствования на принципах мировых стандартов. Бухгалтерская же отчетность пока является основной информацией, на базе которой осуществляется анализ результатов деятельности предприятий различных отраслей экономики. От ее достоверности зависит качество аналитических процедур, а также своевременность и эффективность принятия управленческих решений. Изменение условий хозяйствования, форм собственности, появление более широкого круга новых пользователей бухгалтерской информацией воздействует на формирование содержания и структуры учета и отчетности по финансовому состоянию субъектов хозяйствования. В связи с этим одним из направлений изменения методики и организации бухгалтерского учета в условиях перехода к рыночной экономике является ориентация его на Международные стандарты учета и отчетности с более широким использованием положительного отечественного и зарубежного опыта.

Уставный капитал занимает особое место среди источников собственных средств, являясь наиболее устойчивой статьей пассива баланса и, соответственно, собственных средств предприятия. Он отражается в сумме, зарегистрированной в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей (участников) организации. Уставный капитал является отправной точкой, с которой начинается практическая деятельность любого экономического субъекта. Вместе с тем для предприятий различных организационных форм по-разному осуществляется формирование и порядок учета средств, представленных собственниками для обеспечения уставной деятельности. Отсюда, уставный капитал:

- для акционерных обществ — это номинальная стоимость всех выпущенных акций;
- для обществ с ограниченной ответственностью — сумма всех долей собственников;
- для государственных предприятий — стоимость имущества, закрепленного за экономическим субъектом на правах полного хозяйственного ведения;