

• Права на земельные участки, которые не контролируются предприятием (отсутствует право распоряжения), например право постоянного или временного пользования, необходимо учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. Расходы на приобретение указанных прав следует учитывать в составе расходов будущих периодов;

• Право аренды, если предприятие может им распоряжаться (например, сдать земельный участок в субаренду; использовать право аренды как предмет залога) следует рассматривать в качестве нематериального актива и отражать затраты по приобретению данного права как стоимость нематериального актива. В случае, если предприятие не может распоряжаться правом аренды, его следует учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование». Расходы на приобретение права следует учитывать в составе расходов будущих периодов;

• Права на земельные участки, которые имеют придаточный характер к праву собственности (например, земельные сервитуты) не следует отражать отдельно в бухгалтерском учете ни в балансе, ни на забалансовых счетах. Стоимость затрат по оформлению указанных прав следует учитывать в стоимости земельного участка.

Это позволит объективно устанавливать стоимость имущества субъекта хозяйствования, достоверно определять его облагаемую базу и величину амортизационных отчислений, оказывающих непосредственное влияние на формирование достоверного финансового результата предприятия, а также будет соответствовать опыту развитых зарубежных стран и Международным стандартам финансовой отчетности.

Таким образом, схему отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия можно представить следующим образом (рис.):

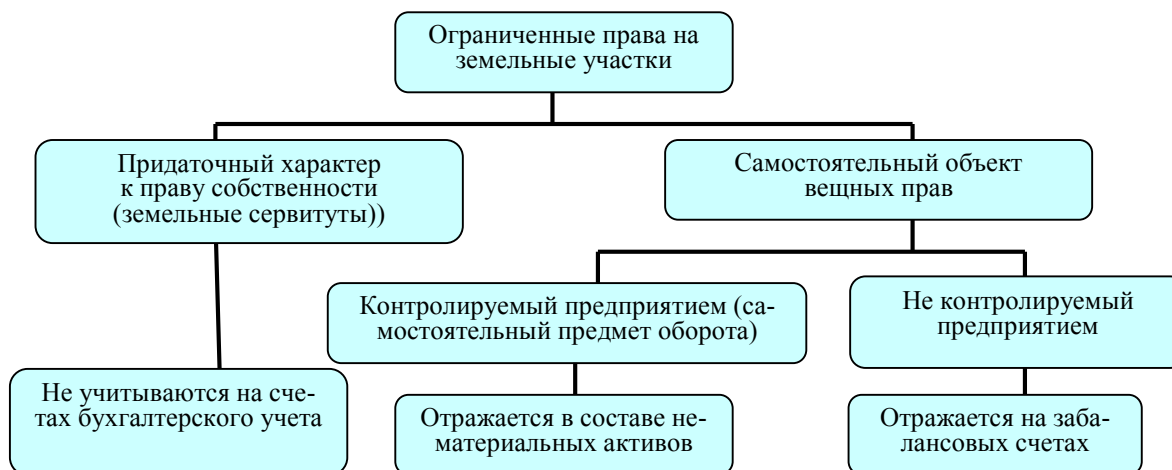


Рис. Порядок отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия

Литература:

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89;
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утв. приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 г. № 242;
3. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс. – 2001. – 672 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности. Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31.01.2006 г. – М.: АСКЕРИ. – 2006. – 1060с.
5. Bussiek, Juergen: Buchfuehrung/ von Juergen Bussiek; Harald Ehmann. – 6., ueberarb. und erw. Aufl. – Ludwigshafen (Rhein) : Kiehl, 1999. - 397 S.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИСТОЧНИКОВ ИНВЕСТИЦИЙ

И.В. Матюш

Полоцкий государственный университет, г. Полоцк, Беларусь
matsiush@tut.by

В странах с развитой рыночной экономикой проблемам стимулирования инвестиционной активности придается статус государственной важности. Ученые с мировым именем такие, как Д. Тобин, Ф. Модильяни, П. Самуэльсон, М.Миллер, Р. Солоу, Г. Марковиц, У. Шарп, за свои разработки в области инвестиционного менеджмента удостоены Нобелевской премии [4]. В публикациях отечественных экономистов и экономистов из стран СНГ освещаются лишь отдельные вопросы рассматриваемой проблемы, в то время, как многие методологические и организационные аспекты проработаны не в полной мере или вообще не затрагиваются. В связи с этим, развитие учета источников инвестиций приобретает особую актуальность и значимость.

Исследование отечественных и зарубежных литературных источников, нормативно-правовых актов Республики Беларусь и Российской Федерации, рекомендаций международных стандартов финансовой отчетности позволили критически проанализировать различные точки зрения и обосновать экономическое содержание понятия «источники инвестиций» как часть пассива бухгалтерского баланса, т.е. суммы источников собственных средств и обязательств, направленных на финансирование инвестиционного процесса. Изучение действующего законодательства Республики Беларусь позволило выявить отсутствие учета всех источников инвестиций на балансовых счетах, формирующего полную и достоверную информацию об их наличии и движении. Так, такой источник инвестиций, как амортизационный фонд, учитывается на забалансовых счетах, которые отражают средства не принадлежащие организации.

Для устранения существующих недостатков предлагается новая методика отражения операций по формированию и использованию источников инвестиций в бухгалтерском учете на едином балансовом счете 88 «Инвестиционный фонд», с открытием к нему субсчетов первого уровня: 88-1 «Инвестиционный фонд начисленный», 88-2 «Инвестиционный фонд использованный» и субсчетов второго уровня: сформированных по критерию формирования и использования фонда за счет собственных и привлеченных средств: 88-1-1 «Инвестиционный фонд, сформированный за счет собственных средств, начисленный»; 88-1-2 «Инвестиционный фонд, сформированный за счет привлеченных средств, начисленный»; 88-2-1 «Инвестиционный фонд, сформированный за счет собственных средств, использованный»; 88-2-2 «Инвестиционный фонд, сформированный за счет привлеченных средств, использованный».

Рассмотрим предлагаемую методику бухгалтерского учета формирования и использования источников инвестиций за счет собственных средств: прибыли, уставный фонд, добавочный фонд, амортизационного фонда и привлеченных источников: кредиты и займы банков, заемные средства других организаций, средства, привлекаемые из внебюджетных фондов, средства бюджета и другие.

Следует отметить, что уставный фонд является источником средств полученных от реализации объектов внеоборотных и оборотных активов незадействованных и невостребованных в хозяйственной деятельности организации. Размер уставного фонда учитывается в неизменной сумме на счете 80 «Уставный фонд». На данный момент отсутствует методика бухгалтерского учета аккумулирования и движения источников полученных в результате иммобилизации внутренних ресурсов. Помимо этого, так как, источником формирования собственных основных средств и нематериальных активов является уставный фонд, а амортизационные отчисления – это экономический механизм постепенного переноса стоимости основных средств на готовый продукт, а следовательно, источником формирования амортизационных отчислений будет также является уставный фонд. В силу того, что изменение счета 80 «Уставный фонд» каждый месяц является практически не целесообразным, то, для учета амортизационного фонда функции счетов 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов» и учета источников, полученных в результате иммобилизации внутренних ресурсов, предлагается возложить на контрпассивный счет 89 «Использование собственного капитала» к счету 80 «Уставный фонд», с открытием субсчетов 89-1 «Изменение собственного капитала» и 89-2 «Амортизационный фонд». Это позволит достоверно раскрывать взаимосвязи между собственными внеоборотными и оборотными активами и источниками их формирования

В соответствии с действующей методикой бухгалтерского учета привлекаемые источники инвестиций учитываются на соответствующих счетах, на которых кредитовые обороты по данным счетам отражают созданные источники, а дебетовые – погашение задолженности по данным источникам. По мере использования источников суммы, учтенные на счетах не уменьшаются, а, следовательно, по конечному сальдо данных счетов нельзя точно определить оставшуюся сумму источников, то есть отсутствует достоверная информация об источниках инвестиций, что затрудняет принятие своевременных управленческих решениях. Поэтому предлагается отражать операций по формированию и использованию кредитов и займов, привлекаемых на цели финансирования инвестиционной деятельности на счете 87 «Использование кредитов и займов».

На основании введенных счетов сущность новой методики отражения в бухгалтерском учете источников инвестиций состоит в отражении на субсчетах первого уровня к счету 88 «Инвестиционный фонд» операций по формированию и использованию источников инвестиций, а на субсчетах второго уровня происходит детализация данных операций по видам источников (собственных и привлеченных) и объектам инвестиций и представлена в таблице 1.

Таблица 1

Предлагаемая методика учета формирования и использования источников инвестиций.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, млн.руб.
А	Б	1	2	3
Предлагаемая методика учета формирования инвестиционного фонда за счет иммобилизации внутренних ресурсов				
1	Списана сумма амортизации по выбываемым основным средствам	02	01	5 300
2	Списана остаточная стоимость основных средств	91-2	01	8 214
3	Начислена выручка по реализованным основным средствам	62	91-1	9 300
4	Начислен НДС (9300-8214)*18/118 = 165	91-3	68	165
5	Определен финансовый результат 9300 – 8214- 165=919	91-9	99	919
6	Отражена сумма иммобилизации от продажи основных средств, направленная в инвестиционный фонд	89-1	88-1-1	8 214
Предлагаемая методика учета формирования инвестиционного фонда за счет амортизационного фонда				
7	Начислена выручка от реализации продукции (работ, услуг)	62	90/1	25 300
8	Списана себестоимость отгруженной продукции, в т.ч. амортизационные отчисления, приходящиеся на реализованную продукцию (работы, услуги) 300 млн.руб.	90/2	43	18 214
	Начислен амортизационный фонд воспроизводства основных средств и нематериальных активов	89-1	89-2	300
9	Поступила оплата за продукцию (работу, услуги) от покупателя	51	62	15 000
	Определена сумма оплаченного амортизационного фонда и направленного на формирования инвестиционного фонда (300/25300x15000=177,86)	89-2	88-1-1	177,86
Предлагаемая методика бухгалтерского учета формирования инвестиционного фонда за счет прибыли				
10	Начислена нераспределенная прибыль	99	84	680
11	Отражено создание инвестиционного фонда на сумму прибыли, направленной на финансирование инвестиций	84	88.1.1	450
Предлагаемая методика учета формирования инвестиционного фонда за счет кредитов и займов				
12	Получены денежные средства в виде кредита или займа для финансирования инвестиций	51,52	67	60
	Формирование инвестиционного фонда за счет привлекаемых кредитов или займов	87	88-1-2	60

Предлагаемая методика учета формирования инвестиционного фонда за счет средств целевого финансирования				
13	Поступили денежные средства в виде целевого финансирования	51,52	86	15
	Сформирован инвестиционный фонд на сумму средств целевого финансирования	86	88-1-2	15
Предлагаемая методика учета использования источников инвестиций сформированных за счет собственных средств				
14	Отражены фактические затраты, связанные с инвестициями	08	76, 60, 20, 70, 10 и т.д.	8691,86
15	Произведена оплата фактических затрат, связанных с инвестиционной деятельностью и одновременно:	76, 60, 20, 70, 10 и т.д.	51, 52, 50	8691,86
	Отражено использование инвестиционного фонда	88.1.1	88.2.1	8691,86
	В том числе			
	• Иммобилизация внутренних ресурсов;			8214,00
	• Амортизационный фонд;			177,86
	• Прибыль			300,00
16	Отражена стоимость введенных в эксплуатацию объектов; и одновременно:	01, 04	08	8691,86
	Отражено списание использованных средств инвестиционного фонда на увеличение уставного фонда	88.2.1	89-1	8691,86
Предлагаемая методика учета использования источников инвестиций сформированных за счет привлеченных средств				
17	Отражена сумма фактических затрат, связанных с инвестиционной деятельностью	08	76, 60, 20, 70, 10 и т.д.	75
18	Произведена оплата фактических затрат, связанных с инвестиционной деятельностью одновременно:	76, 60, 20, 70, 10 и т.д.	50, 51, 52	75
	Отражено использование инвестиционного фонда на сумму привлеченных средств, направленных на инвестиции	88-1-2	88-2-2	75
	В том числе:			
	• Кредиты			60
	• Средства целевого финансирования			15
19	Отражена стоимость введенных в эксплуатацию объектов	01, 04	08	75
	Отражено списание использованных средств инвестиционного фонда, финансирующих инвестиции, на увеличение добавочного фонда	88-2-2	89-1	75

В результате предлагаемая методика бухгалтерского учета формирования и использования источников инвестиций позволит: учитывать все источники инвестиций в системе балансовых счетов; достоверно определять величину и объективно оценивать наличие источников инвестиций; контролировать целевое использование указанных средств; обеспечить достоверной информацией проведение анализа эффективности использования источников инвестиций.

Литература

1. Бухгалтерский учет / Кондраков Н.П.: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 555 с.
2. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению / В.Е Ванкевич, Е.Н. Шибко и др.; Под общ. ред. Л.Л. Ермолович, В.Е Ванкевича. – Мн. Интерпрессервис, Книжный Дом, 2002. – 368 с.
3. Стоянова Е. Финансовый менеджмент. – М.: Перспектива, 1995. – 194 с.
4. Шарп У., Александер Г., Бэйли Д. Инвестиции. – М.: Инфра-М, 1998. – 1028 с.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ИМУЩЕСТВЕННЫХ КОМПЛЕКСОВ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Н.С. Машарская

Полоцкий государственный университет, г.Новополоцк, Беларусь

masharskaya_n@mail.ru

Формирование инновационной экономики в Республике Беларусь требует эффективных управленческих решений, способствующих продвижению высокотехнологичной продукции на рынок. Одним из способов достижения данной цели является преобразование бизнеса путем реструктуризации предприятий как имущественных комплексов.

Для исследования вопросов учета операций с имущественными комплексами рассмотрим экономическое содержание указанного понятия как объекта бухгалтерского учета.

Большинство авторов определяют имущественный комплекс как совокупность имущества и имущественных прав субъекта хозяйствования. Так, И.В. Белов определяет имущественный комплекс как «совокупность юридически разнородных объектов имущества и имущественных прав, объединенных определенным целевым назначением и юридически обособленных ради их рассмотрения как одного идеального объекта одного единого гражданского правоотношения» [1, с.72]

И.В. Щитникова понимает под имущественным комплексом «все виды имущества, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, а также имущественные обязательства, в том числе фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания и другие исключительные права». [2, с.8]