

из оборота или ограниченных в нем, не охватываются уголовным законом (не учитывая статьи УК, содержащие самостоятельную уголовную ответственность за хищение названных объектов). В такой ситуации необходимо предусмотреть общую норму, которая бы криминализовала хищение изъятых из оборота (или ограниченных в обороте) предметов, например: **«Завладение имуществом, изъятым из гражданского оборота или ограниченным в гражданском обороте при отсутствии признаков иных преступлений».**

ЛИТЕРАТУРА

1. Тишкевич, И.С. Личная собственность граждан под охраной закона: уголовно-правовые аспекты / И.М.Тишкевич. – Минск, 1983. – 183 с.
2. Безверхов, А.Г. Имущественные преступления / А.Г.Безверхов. – Самара, 2002. – 360 с.
3. Борzych, Д.Д. Акции как объект экономического и гражданского оборота / Д.Д.Борzych // Юридический аналитический журнал. – 2003. – № 4. – С. 52-57.
4. Лопашенко, Н.А. Преступления против собственности: теоретико-прикладное исследование / Н.А.Лопашенко. – М., 2005. – 404 с.
5. Яни, П.С. Преступное посягательство на имущество / П.С. Яни // Законодательство. – 1998. – С. 70-80.

УДК 631.162 : 657.2

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОТРАЖЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

С.Ю. Щербатюк

УО «Гродненский государственный аграрный университет»,
г. Гродно, Республика Беларусь

(Поступила в редакцию 04.06.2010 г.)

***Аннотация.** Источники собственного капитала, отражаемые в третьем разделе бухгалтерского баланса, являются его важнейшим элементом. Наиболее дискутируемыми в научной литературе и практической деятельности являются вопросы о классификации источников собственного капитала и порядка их учета и отражения в отчетности. Основные направления повышения качества отчетной информации об источниках собственного капитала должны учитывать требования МСФО.*

***Summary.** The sources of own capital reflected in the third section of accounting balance, are its major element. The most discussed in the scientific literature and practical activities are questions on classification of sources of own capital and an order of their account and reflexion in the reporting. The basic directions of improvement of quality of the accounting information on sources of own capital should consider requirements MCFO.*

Введение. Важнейшим элементом финансовой отчётности является *капитал* организации. Собственный капитал складывается из инвестиций владельцев предприятия и величины прибыли, получаемой в результате хозяйственной деятельности и оставленной (реинвестиро-

ванной) предприятию [1]. Иногда собственный капитал называют чистыми (т.е. освобожденными от долгов) активами.

Как правило, большинство зарубежных компаний принимает финансовую концепцию капитала, в соответствии с которой капитал представляет собой инвестированные средства или инвестированную покупательную способность. При этом финансовый капитал является синонимом чистых активов (или собственного капитала) компании [2, с.16].

Как показывают многочисленные исследования, при отражении в отчетности информации о **собственном капитале** дискуссию вызывают, прежде всего, такие статьи, как «Целевое финансирование» и «Доходы будущих периодов». В связи с этим **целью исследования** является обоснование возможных направлений совершенствования отражения в отчетности информации о капитале организации.

Материал и методика исследований. Объектом исследования выступает система бухгалтерского учета и отчетности субъектов хозяйствования Республики Беларусь, зарубежных стран и требования МСФО.

Предмет исследования – теоретические и практические аспекты развития учета и отражения капитала в бухгалтерском балансе как важнейшей форме отчетности.

Результаты исследований и их обсуждение. В законодательстве Республики Беларусь понятие капитала определяется статьёй 2 Закона «О бухгалтерском учёте и отчётности» как активы организации за вычетом всех её обязательств [3], что соответствует международным подходам (таблица 1).

Понятие чистых активов закреплено статьями 71, 89, 99, 114 Гражданского кодекса Республики Беларусь, в Декрете Президента Республики Беларусь «Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования». Определение стоимости чистых активов организации регулируется Постановлением Совмина Республики Беларусь от 27 июня 2008 г. № 950; порядок расчёта чистых активов определяется Постановлением Минфина Республики Беларусь № 107 от 27.06.2008г. [4].

Таблица 1 – Сравнительная характеристика учёта и отражения в

отчётности собственного капитала

<i>Критерии</i>	<i>Республика Беларусь</i>	<i>МСФО</i>
Определение капитала	Закон «О бухгалтерском учёте и отчётности», ст.2: капитал – это активы организации за вычетом всех ее обязательств	<i>Концептуальные основы составления и представления отчётности:</i> капитал – это остаток активов после вычета из них обязательств
Структура капитала	Уставный фонд; собственные акции (доли), выкупленные у акционеров; чистая прибыль (убыток) отчётного года; нераспределённая, неиспользованная прибыль; резервный фонд; добавочный фонд; целевое финансирование; доходы будущих периодов	Вклады акционеров; нераспределённая прибыль; резервный капитал, образованный отчислениями из нераспределённой прибыли; резервный капитал, образованный корректировкой (переоценкой) активов в связи с поддержанием капитала
Концепция капитала	<i>Инструкция расчёта стоимости чистых активов, утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь № 107 от 27.06.2008:</i> сумма собственного капитала за вычетом сумм целевого финансирования и суммы доходов будущих периодов представляет собой чистые активы организации	Согласно принятому финансовому пониманию капитала он определяется как инвестированные деньги или инвестированная покупательская способность. Капитал является синонимом чистых активов или собственных средств предприятия. Финансовое поддержание капитала. Согласно этому понятию прибыль образуется только в том случае, если финансовая (денежная) сумма чистых активов в конце отчетного периода превышает финансовую (денежную) сумму чистых активов в начале отчетного периода после вычета любых распределений прибыли между владельцами или их взносов в течение отчетного периода.

Примечание - Собственная разработка на основании нормативно-правовых актов и литературных источников

Коммерческие организации (кроме банков), индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность и ведущие бухгалтерский учет, определяют на 1 января стоимость чистых активов, которая рассчитывается как разница между стоимостью активов и пассивов, принимаемых к расчету. При этом пассивы, принимаемые к расчёту, представляют собой обязательства, в состав которых включаются: целевое финансирование, заёмные средства, кредиторская задолженность, резервы предстоящих расходов, доходы будущих периодов, прочие пассивы, в т.ч. страховые резервы и фонды

[4]. Таким образом, стоимость чистых активов представляет собой сумму уставного фонда, резервного фонда, добавочного фонда, чистой (нераспределённой) прибыли (непокрытого убытка), скорректированную на стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров (учредителей), а также на сумму задолженности участников (учредителей) по их вкладам в уставный фонд организации. Следовательно, при определении величины чистых активов доходы будущих периодов и целевое финансирование рассматриваются как обязательства. Такая практика применяется и в других странах (например, в Великобритании, Австралии, Эстонии, Польше, Чехии) [5, с.551-554].

В белорусском законодательстве (также как и в России) все операции с уставным капиталом отражаются исходя из номинальной стоимости акций.

Преобразование акционерного капитала может произойти, например, в результате выкупа организацией собственных акций. Такая операция рассматривается как уменьшение оплаченного капитала. В бухгалтерском балансе выкупленные акции отражаются отдельной позицией с отрицательным знаком и вычитаются при подсчёте результатов по разделу «Капитал и резервы» [6]. В активе баланса данные акции не отражаются. Такой порядок отражения указанных операций в целом соответствует международной практике.

При отражении в отчётности информации о собственном капитале дискуссионным представляется включение в этот раздел статей «Целевое финансирование» и «Доходы будущих периодов» (таблица 2).

Таблица 2 – Отражение информации о собственном капитале в балансах различных стран

<i>Страна (учётная система)</i>	<i>Раскрытие в балансе</i>
1	2
Республика Беларусь	Капитал и резервы: уставный фонд; собственные акции (доли), выкупленные у акционеров; чистая прибыль (убыток) отчётного года; нераспределённая, неиспользованная прибыль; резервный фонд; добавочный фонд; целевое финансирование; доходы будущих периодов - Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 14.02.2008 № 19
Россия	Капитал и резервы: уставный капитал; собственные акции, выкупленные у акционеров; добавочный капитал; резервный капитал; нераспределённая прибыль - ПБУ 4/99. Приказ Минфина РФ № 115н от 18.09.06
Украина	Собственный капитал: уставный капитал; паевый капитал; дополнительно вложенный капитал; прочий дополнительный капитал; резервный капитал; нераспределённая прибыль (непокрытый убыток); неоплаченный капитал; изъятый капитал - П(С)БУ № 2

Продолжение таблицы 2

Казахстан	<i>Капитал:</i> уставный капитал; резервы; нераспределённая прибыль (непокрытый убыток) - НСФО № 2
Молдова	<i>Собственный капитал:</i> уставный и добавочный капитал; резервы; нераспределённая прибыль (непокрытый убыток); неосновной капитал - НСБУ № 5
Польша	<i>Собственный капитал:</i> учредительный капитал (фонд); подлежащие уплате взносы в уставный капитал; капитал (фонд) резервный; нераспределённый финансовый результат прошлых лет; финансовый результат - нетто отчётного года
Чехия	<i>Собственные средства:</i> уставный фонд; капитальные фонды (эмиссионное ажио, прочие фонды, разность из оценки имущества, разность из капитальных взносов); фонды из прибыли (обязательный резервный фонд, неделимый фонд, прочие фонды); хозяйственный результат прошлых лет; хозяйственный результат текущего года
Германия	<i>Собственный капитал:</i> уставный капитал; резервный капитал; резервы прибыли (предусмотренные законом; резерв для собственного долевого участия; резервы, предусмотренные уставом; прочие резервы из прибыли); перенесение прибыли/убытков на следующий год; годовой излишек (убыток).
Франция	<i>Капитал:</i> акционерный капитал; эмиссионный доход; конвертационные разницы; оценочные разницы по ценным бумагам; чистая прибыль; отложенное налогообложение; пенсионные резервы.
Великобритания	<i>Капитал и резервы:</i> объявленный акционерный капитал; лаж на акции; резерв переоценки; прочие резервы (резерв выкупа капитала, резерв собственных акций, резервы согласно устава); прибыли и убытки.
США	<i>Собственный капитал:</i> авансированный капитал; реинвестированная прибыль.
МСФО	<i>Капитал:</i> выпущенный капитал; эмиссионный доход; выкупленные собственные долевые инструменты; резервы; нераспределённый доход (непокрытый убыток); доля меньшинства

Примечание - Собственная разработка на основании нормативно-правовых актов и литературных источников

В разделе бухгалтерского баланса «Капитал и резервы» приводятся остатки средств **целевого финансирования**, не использованные на отчётную дату [6].

На наш взгляд, включение статьи «Целевое финансирование» в данный раздел баланса необоснованно завышает величину собственного капитала, поскольку использование средств целевого финансирования не всегда связано с приростом собственного капитала.

При этом целевое финансирование следует рассматривать как обязательства. Это будет соответствовать требованиям МСФО (IAS 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [7]).

Явным несоответствием международной учётной практике является представление информации в балансе о **доходах будущих периодов**. На наш взгляд, доходы будущих периодов можно разделить на доходы

полученные и доходы начисленные (предстоящие поступления). При этом доходы будущих периодов полученные следует учитывать как обязательства, а включение их в состав текущих доходов производить при наступлении соответствующего отчётного периода, в котором будут признаны расходы, связанные с указанными доходами. Такая практика действует, например, в России, Великобритании, Эстонии [5, с.551]. Доходы будущих периодов, которые можно классифицировать как предстоящие поступления, следует учитывать как доход текущего отчётного периода с одновременным признанием соответствующего условного актива. Условный актив – это возможный актив, который возникает в результате происшедших в прошлом событий и существование которого будет подтверждено тем, что в будущем произойдут или не произойдут неопределённые события, не находящиеся под полным контролем компании [8, с.4]. Когда получение дохода характеризуется исключительно высокой степенью определённости, то соответствующий актив не является условным и доход следует учитывать [8, с.15]. Предлагаемый порядок учёта доходов будущих периодов, подлежащих поступлению, не вступает в противоречие с требованиями действующего законодательства и будет соответствовать принципу начисления.

В бухгалтерском балансе по статье «*Добавочный фонд*» приводятся остатки фондов, в т.ч. фонда пополнения собственных оборотных средств, образованного за счёт чистой прибыли организации, фонда переоценки активов, а также аккумулярование источников средств, направляемых на капитальные вложения [6]. Наличие добавочного фонда свидетельствует о неразделённой между учредителями стоимости [9, с.196].

Анализ структуры балансов разных стран показывает, что понятие «Добавочный фонд (капитал)» как таковое не используется, за исключением некоторых стран (например, Республика Беларусь, Россия, Украина).

Порядок формирования и отражения *резервов* в Республике Беларусь в целом соответствует требованиям МСФО. Так, в Республике Беларусь применяется Инструкция по бухгалтерскому учёту «Резервы, условные обязательства и условные активы» [10], которая согласуется с МСФО [8]. В соответствии с указанными документами резерв – обязательство, имеющее неопределённость относительно времени исполнения или суммы.

Таким образом, проведенное исследование порядка формирования и отражения в отчетности элементов собственного капитала показывает на необходимость уточнения содержания третьего раздела баланса,

в котором представлена информация о собственных источниках капитала (рисунок 1).



Рисунок 1 – Реструктурирование пассивов организации

Примечание - Собственная разработка на основании нормативно-правовых актов и литературных источников

Предложенное уточнение содержания пассива бухгалтерского баланса связано с реструктурированием отдельных статей и разделов пассива.

В частности, следует исключить из раздела собственного капитала баланса такие статьи, как «Целевое финансирование» и «Доходы будущих периодов». При этом для обособления информации о целевом финансировании, которое в международной практике не может признаваться собственным источником, пока не выполнены условия его получения, предлагаем включить в бухгалтерский баланс раздел «Резервы и обеспечения». В этот раздел также необходимо включить и статью «Резервы предстоящих периодов» (которая сейчас отражается в разделе краткосрочных обязательств).

Что касается статьи «Доходы будущих периодов», то нам представляется необходимым их разграничивать на доходы полученные и доходы начисленные. Доходы будущих периодов полученные следует учитывать как обязательства, поскольку событие, в счет которого они перечислены, в будущем может не произойти. А доходы будущих периодов начисленные, как правило, связаны с условными активами.

Если вероятность их получения высока, то такие доходы, которые сейчас учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов», должны включаться в доход текущего периода.

Заключение. Результаты проведенного исследования позволили определить основные направления совершенствования третьего раздела баланса об источниках собственного капитала.

С целью формирования в балансе информации о величине собственного капитала, соответствующей стоимости чистых активов организации, из третьего раздела исключены такие статьи, как «Целевое финансирование», «Доходы будущих периодов» (полученные).

При этом для отражения статей «Целевое финансирование», а также «Резервы предстоящих платежей» (которая отражается в действующем балансе в составе краткосрочных обязательств) предназначен раздел баланса «Резервы и обеспечения». Статья «Доходы будущих периодов» будет отражаться в предложенной форме баланса в составе краткосрочных обязательств.

Предложенные мероприятия позволяют уточнить оценку 3-го раздела бухгалтерского баланса, итог которого будет соответствовать сумме капитала, удовлетворяющей требованиям МСФО. В отличие от действующей формы баланса, использование новой формы исключает дополнительные процедуры по расчету чистых активов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Савчук, В.П. Финансовый анализ деятельности предприятия (международные подходы) / В.П. Савчук // Финансовый анализ [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru/finanalysis/reports/savchuk.shtml>. - Дата доступа : 10.01.2008.
2. Основы составления и представления отчетности: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.
3. О бухгалтерском учёте и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 18 окт.1994 г., N 3321-XII : в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 N 302-3 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.
4. Инструкция расчёта стоимости чистых активов: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 27.06.2008 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.
5. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах / редкол.: Ф.Ф. Бутынец (отв. ред.) [и др.]. – М.- ТК Велби, изд-во проспект, 2007. – 672 с.
6. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 14.02.08 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.
7. Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи: учеб. пособие по МСФО / «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа: <http://www.accountingreform.ru>. – Дата доступа : 10.01.2008.
8. Резервы, условные обязательства и условные активы: учеб. пособие по МСФО/ «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа : <http://www.accountingreform.ru> – Дата доступа : 10.01.2008.
9. План счетов бухгалтерского учёта в сельскохозяйственных организациях. Инст-

рукция по применению Плана счетов бухгалтерского учёта в сельскохозяйственных организациях. – 2-е изд. – Минск : ООО «Информпресс», 2008. – 244 с.

10. Инструкция по бухгалтерскому учёту «Резервы, условные обязательства и условные активы»: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 28.12.05: текст по состоянию на 10 окт. 2008 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.

ECONOMICAL ASPECTS OF ACQUIRING PELLETS FROM GRAIN STRAW

Waldemar Izdebski¹, Jacek Skudlarski²

¹ – Faculty of Management, Warsaw University of Technology;

² – Faculty of Production Engineering, Warsaw University of Life Science, Warsaw, Poland

(Поступила в редакцию 27.05.2010 г.)

Аннотация. Совершен анализ издержек приобретения энергии из соломы в виде пэлетов. Пэлетование соломы увлекательное в отношении каменного угля, но, главным образом, в ситуации низких рыночных цен соломы. Высокие цены соломы, как и низкие цены зерна, составляют угрозу для рентабельности пэлетования.

Summary. The analysis of energy acquisition costs from straw in the forms of pellets was performed. Straw pelletizing is attractive in comparison to the bituminous could, but mainly in the conditions of low straw market prices. High straw prices and low grain prices are a threat to the pelletizing profitability.

Introduction. The alternative for heat energy from bituminous coal is grain biomass both in forms of straw and grain. Grain straw for energetic purposes can be acquired in a form of small blocks or large balls. However, this method can be used in case of farms, which produce biomass for their own needs, because supplying such biomass to other recipients is problematic due to the transport and storage. The alternative method of grain straw processing is pelletizing. The perspective of such biomass processing depends on the economical aspects.

The aim and scope of research. The aim of this research, was the evaluation of profitability of energy acquisition from grain straw in the forms of pellets, produces for the needs of individual recipients.

The scope of research consisted of cost analysis of the production of pellets from wheat and rye straw.

Research methodology. The economical analysis was performed on the winter wheat and rye cultivation in intensive technology (Chotkowski et al. 1994), assuming grain crops at the level of 6 t·ha⁻¹ both for winter wheat and rye. For the assumed crops, the level of fertilization and chemical protection of grains were taken from literature (Chotkowski et al 1994), assuming that the above mentioned grains are cultivated on a very good rye soil