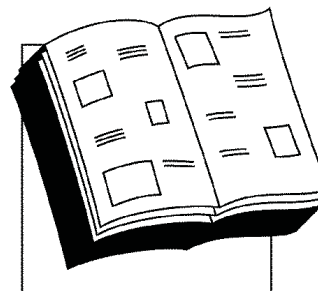


ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



Л.Л. ЕРМОЛОВИЧ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АКТИВОВ ПРОМЫШЛЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ КАК ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ

Актуальность исследования обусловлена несоответствием сложившейся практики бухгалтерского учета активов требованиям к оценке финансового состояния международных стандартов финансовой отчетности в рыночных условиях хозяйствования (МСФО) [1].

Для бухгалтерского учета на всех стадиях развития характерна методика формирования активов организации на синтетических счетах по критерию однородности экономической информации. Этот же метод положен и в основу группировки статей актива бухгалтерского баланса. В информации, представленной в статьях баланса и синтетических счетах бухгалтерского учета, не должно быть различий. Каждый синтетический счет и соответствующая статья бухгалтерского баланса должны группироваться по экономически однородной информации. Такой подход позволяет реализовать единство методологии и организации бухгалтерского учета.

В плане счетов бухгалтерского учета счета формируются по разделам в соответствии с классификацией средств по критерию их экономического содержания. Этот единый методологический подход позволяет выделить группы счетов по критерию переноса стоимости на готовую продукцию и срокам участия в производственном процессе на внеоборотные и оборотные активы. Однако в действующем типовом плане счетов при объединении средств в группы внеоборотных и оборотных активов этот принцип не всегда соблюдается на отдельных синтетических счетах.

Субсчета и аналитические счета предназначены только для детализации содержания синтетических счетов по отдельным видам средств и источников их формирования. Несоблюдение этого подхода к формированию статей бухгалтерского баланса на основе синтетических счетов бухгалтерского учета отрицательно сказывается на показателе финансового состояния, а иногда и искажает его.

В первую очередь это относится к бухгалтерскому учету внеоборотных и оборотных активов как источников информации при оценке финансового состояния и платежеспособности организации по бухгалтерскому балансу.

Лидия Лукенична ЕРМОЛОВИЧ, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.

Методологический принцип единства группировки однородной по экономическому содержанию информации на балансовых счетах в Типовом плане счетов бухгалтерского учета (2004) не всегда соблюдается. Балансовые счета учета внеоборотных и оборотных активов в большинстве своем отражают хозяйственные операции по их движению без учета критерия участия в производстве продукции, работ, услуг, по длительности оборотов и обеспеченности притока денежных средств в организацию. Это относится также и к классификации статей актива бухгалтерского баланса по критерию их участия в производственном процессе, по их деловой активности (оборачиваемости), по обеспечению притока денежных средств в организацию.

Если исходить из определения экономического содержания понятия «актив» (*aktivus*) применительно к внеоборотным и оборотным активам — это их способность приносить экономическую выгоду организации в виде добавленной стоимости. Однако отличительной особенностью внеоборотных средств является то, что они многократно участвуют в производственных циклах, не меняют своей натурально-вещественной формы и функций и постепенно переносят свою стоимость в виде амортизации на готовую продукцию. В первую очередь это относится к производственным основным средствам.

Незначительная часть внеоборотных активов (доходные вложения в материальные ценности) может давать доход организации и без переноса своей стоимости на изготавливаемую продукцию в виде амортизационных отчислений. Не принимают участия в производственном процессе, не переносят своей стоимости на изготавливаемую продукцию и, как следствие, не приносят экономической выгоды такие внеоборотные активы, как «Оборудование к установке» (счет 07) и «Вложения во внеоборотные активы» (счет 08).

Учитываемые на этих счетах активы не принимают участия в производстве продукции (работ, услуг). Остатки их на конец периода на указанных счетах характеризуют производственные затраты на неустановленное оборудование, на приобретение земельных участков, объектов природопользования, строительство и создание объектов основных средств, приобретение основных средств и др. [2, 10]. На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитывается самая разнородная экономическая информация о затратах на приобретение земельных участков и строительство [2, 10]. Принимая в расчет значимость земли и особенности оценки ее стоимости, вряд ли правомерно эту экономическую информацию учитывать на счете 08, соединяя с затратами на строительство, создание и приобретение основных средств. В разделе 1 «Внеоборотные активы» Типового плана счетов имеются свободные счета — 06 и 09, которые и могут использоваться дополнительно для учета формирования внеоборотных активов по критерию единства экономической информации [2, 10–11].

Не решен вопрос раздельного учета и основных средств по критерию их участия в процессе производства продукции (работ, услуг). Наряду с производственными основными средствами на счете 01 «Основные средства» [2] учитываются и так называемые непроизводственные основные средства, т.е. средства социально-жилищной сферы деятельности. На отдельных промышленных предприятиях Республики Беларусь в составе всех средств они занимают от 5 до 20 %. Учитывать все производственные и непроизводственные основные средства на одном счете 01 «Основные средства» по восстановительной стоимости вряд ли правомерно. Более того, отсутствует взаимосвязь экономической информации по синтетическому счету 01 «Основные средства» со статьей в балансе по стр. 110 «Остаточная стоимость основных средств» [3].

В плане счетов для учета остаточной стоимости основных средств синтетический счет отсутствует (см. таблицу). Вместе с тем именно остаточная стоимость основных средств учитывается в бухгалтерском балансе при определении величины внеоборотных активов, исключаемых из собственных источников при определении таких показателей финансового состояния организации, как собственные оборотные активы и их удельный вес в общей их величине.

Взаимосвязь синтетических счетов со статьями первого раздела бухгалтерского баланса

Синтетический счет	Счет по первому разделу типового плана счетов	Строка в первом разделе бухгалтерского баланса	Статья по первому разделу бухгалтерского баланса
			Основные средства
01	Основные средства	101	Первоначальная стоимость
02	Амортизация основных средств	102	Амортизация
	—	110	Остаточная стоимость
			Нематериальные активы
04	Нематериальные активы	111	Первоначальная стоимость
05	Амортизация нематериальных активов	112	Амортизация нематериальных активов
	—	120	Остаточная стоимость
03	Доходные вложения в материальные ценности		Доходные вложения в материальные ценности
	—	121	Первоначальная стоимость
	—	122	Амортизация
	—	130	Остаточная стоимость
08	Вложения во внеоборотные активы	140	Вложения во внеоборотные активы
		141	В том числе:
			незавершенное строительство
07	Оборудование к установке	150	Прочие внеоборотные активы

Информация на синтетическом счете 01 «Основные средства» не соответствует информации по ст. «Остаточная стоимость основных средств» в бухгалтерском балансе на величину начисленной амортизации за весь период их функционирования.

При изношенности в промышленной организации основных средств на 60 % и более приведенная восстановительная стоимость основных средств по счету 01 в типовом плане счетов бухгалтерского учета более чем на 60 % превышает их остаточную стоимость по бухгалтерскому балансу, учитываемую при расчете всех показателей финансового состояния и платежеспособности.

Сложившееся в учетно-аналитической практике состояние бухгалтерского учета внеоборотных активов не позволяет достоверно определять такой обобщающий показатель платежеспособности организации, как обеспеченность собственными оборотными средствами (СО):

$$CO = \frac{\text{Источники собственных средств (капитал и резервы) + Резервы предстоящих расходов} - \text{Внеоборотные активы}}{\text{Оборотные активы}}. \quad (1)$$

Как видно из формулы (1), величина собственных оборотных активов зависит от сформированной всей величины внеоборотных активов, включая основные средства жилищно-социальной сферы, вложения во внеоборотные активы (незавершенное строительство, неустановленное оборудование), затраты на приобретение земельных участков и объектов природопользования, выполнение НИР и др. (2, 10). Их величина занижается за счет таких статей внеоборотных активов, как вложения во внеоборотные активы (счет 08 и 07) и основных средств жилищно-социальной сферы деятельности (синтетический счет отсутствует), удельный вес которых в отдельных организациях составляет до 20 %. По причине несовершенства методики расчета собственных оборотных активов многие градообразующие предприятия, имеющие большой удельный вес основных средств жилищно-коммунальной сферы деятельности, не имели собственных оборотных активов. Собственных источников (III раздел баланса) было недостаточно для покрытия собственными источниками даже внеоборотных активов. По этой причине наличие собственных оборотных активов,

рассчитанных по бухгалтерскому балансу, отдельных хорошо работающих промышленных организаций Республики Беларусь не только отсутствовало, но и характеризовалось отрицательной величиной стоимости. Проведенные исчисления свидетельствуют о неправомерности при расчете доли собственных оборотных активов в общей величине учитывать: внеоборотные активы социально-жилищной сферы деятельности и вложения во внеоборотные активы. В связи с этим рекомендуется использовать следующую формулу расчета наличия собственных оборотных активов по бухгалтерскому балансу:

$$\text{СО} = \text{Источники собственных средств (капитал и резервы)} + \text{Резервы предстоящих расходов} - \text{Внеоборотные активы (за исключением ст. «Вложения во внеоборотные активы» и основных средств социально-жилищной сферы деятельности)} = \text{III раздел баланса} + \text{стр. 640} - \text{I раздел баланса (за исключением вложений во внеоборотные активы и основных средств социально-жилищной сферы деятельности)}. \quad (2)$$

Использование формулы (2) предполагает ведение бухгалтерского учета с соблюдением условий обеспечения единства в классификации внеоборотных активов по видам деятельности и участию в процессе производства.

По критерию участия в производственном процессе предполагается выделить следующие группы внеоборотных активов:

1. Внеоборотные производственные активы, принимающие участие в операционной (текущей) деятельности (основные производственные средства, нематериальные активы);

2. Внеоборотные активы, не принимающие участия в производственном процессе:

2.1 Вложения во внеоборотные активы,

2.2 Внеоборотные активы социально-жилищной сферы деятельности (непроизводственные активы).

Информация по каждой из рекомендуемых групп должна отражаться на двух отдельных статьях бухгалтерского баланса в 1 разделе «Производственные внеоборотные активы» (Производственные основные средства (счет 01) + Доходные вложения в материальные ценности (счет 03) + Нематериальные активы (счет 04)); «Непроизводственные внеоборотные активы» (Оборудование к установке (счет 07) + Незавершенное капитальное строительство (счет 08) + Основные средства жилищно-социальной сферы деятельности).

В настоящее время структура счетов и субсчетов, рекомендованных Типовым планом счетов для учета оборотных активов, не отражает их классификацию по критерию участия в кругообороте средств организации, по обеспечению притока денежных средств [2], с последующим отражением по соответствующим статьям бухгалтерского баланса. Отсутствие принципа единства формирования оборотных активов по названным критериям в плане счетов и в бухгалтерской отчетности ведет к искажению показателей финансового состояния организации. В учетно-аналитической практике хозяйствования из-за нарушения этих принципов в бухгалтерском учете и отчетности невозможно определить величину собственных и заемных оборотных активов как обобщающих показателей финансового состояния организации.

В основу бухгалтерского учета оборотных активов должна быть положена их классификация, рекомендуемая МСФО [1]. Актив должен классифицироваться как оборотный в случае, если:

его предполагается реализовать или удерживать для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла компании;

он будет содержаться главным образом для целей торговли или в течение короткого срока, и его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;

он является активом, существующим в форме денежных средств или их эквивалентов, который не имеет ограничений в использовании.

Все прочие активы должны классифицироваться как внеоборотные.

В рассматриваемом стандарте термин «внеоборотные» используется для описания материальных, нематериальных, операционных и финансовых активов долгосрочного характера. Стандартом не запрещается использовать другие наименования при условии, что их смысл ясен.

Итак, анализируя состав всех статей оборотных активов, учитываемых при определении коэффициента текущей ликвидности, можно сделать вывод, что некоторые из них не принимают участия в сфере обращения за анализируемый период. К ним относится такая статья, как «Дебиторская задолженность» (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты). Частично это относится и к дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение 12-ти месяцев после отчетной даты. Даже эта статья характеризует слишком большой интервал в сроках поступления денежных средств от дебиторов. Представляется, что дебиторскую задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) целесообразно в бухгалтерском балансе отражать во внеоборотных активах. Статьи оборотных активов по критерию их оборачиваемости и обеспечению притока денежных средств в организацию целесообразно сгруппировать следующим образом: вместо раздела «Запасы и затраты» выделить раздел 2.1. «Производственные запасы и расходы на реализацию», что будет соответствовать разделу II «Производственные запасы», предусмотренному Типовым планом счетов в основной своей части. К ним целесообразно отнести сырье, материалы и другие аналогичные активы; расходы будущих периодов; животных на выращивании и откорме; затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты, расходы на реализацию. Для отражения оборотных активов в сфере обращения выделить раздел 2.2. «Оборотные активы в сфере обращения». В их состав рекомендовано включить:

- готовую продукцию и товары для реализации;
- товары отгруженные;
- выполненные этапы по незавершенным работам;
- расходы будущих периодов;
- прочие запасы и затраты;
- налоги по приобретенным товарам, работам, услугам;
- дебиторскую задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12-ти месяцев после отчетной даты):

в том числе:

- покупателей и заказчиков;
- поставщиков и подрядчиков;
- по налогам и сборам;
- по расчетам с персоналом;
- разных дебиторов;
- прочую дебиторскую задолженность;
- расчеты с учредителями;
 - в том числе по вкладам в уставный фонд;
- денежные средства;
 - в том числе денежные средства на депозитных счетах;
- финансовые вложения;
- прочие оборотные активы.

Причины не только в сложившейся практике оценки финансового состояния по бухгалтерскому балансу, но и в несовершенстве формирования статей бухгалтерской отчетности. Учетную политику следует строить на принципах единства формирования синтетических счетов бухгалтерского учета по крите-

рию однородности информации, оставив за организациями только детализацию информации на этих синтетических счетах.

Таким образом, исследование показало, что статьи бухгалтерской отчетности должны формироваться на принципах МСФО, где предусмотрено отражение информации в каждой из них по сущности, срокам, содержанию, а также по критериям собственности средств и их источникам. Сложившуюся практику формирования информации на отдельных синтетических счетах по принципу «или — или» нужно устранить.

Требуют совершенствования статьи форм № 1 «Бухгалтерский баланс» и № 2 «Отчет о прибылях и убытках». В результате несовершенства, методики учета выручки от реализации по двум вариантам (по «оплате» или по «отгрузке») формируемая в бухгалтерском учете и отчетности прибыль наполовину и более не обеспечена денежными средствами. Как следствие, остаются без денежного покрытия создаваемые организациями фонды и резервы. Нужен единый методологический принцип учета реализации, как рекомендовано в МСФО. Однородную информацию на синтетическом счете 90 «Реализация» следует отражать не по отгрузке, а по притоку денежных средств за отгруженную продукцию. Существующие в настоящее время различия между статьями бухгалтерской отчетности по форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и статьями статистической отчетности № 12 (прибыль) «Отчет о финансовых результатах» не обеспечивают единство информации для управления финансовыми результатами как основного источника финансового состояния.

Вместо отражения в статьях бухгалтерской отчетности данных синтетического учета многие статьи бухгалтерской отчетности определяются расчетным путем, например, наиболее существенные статьи бухгалтерского баланса, как «Основные средства» (по остаточной стоимости), «Дебиторская задолженность» (по срокам) и др. Многие статьи бухгалтерской отчетности, например, сформированы как «Прочие» без детализации в Инструкции Министерства финансов от 14.02. 2009 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности». В ней отсутствует детализация статей «Прочие» в бухгалтерском балансе, отчетах о прибылях и убытках и движении денежных средств. Вместе с тем данные статьи в общем их составе в отдельных отраслях народного хозяйства составляют до 50 %, и не считаться с этим нельзя.

Требуется решения и вопрос о единстве периода, за который представляется бухгалтерская отчетность. Нельзя провести оценку финансового состояния при условии составления баланса ежемесячно, отчета о прибылях и убытках — ежеквартально, отчета о движении денежных средств — по истечении года. С учетом требований МСФО к представлению бухгалтерской отчетности, а также значимости и ликвидности денежных средств организации отчет об их движении должен составляться ежемесячно.

Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности: пер. полного офиц. текста. — М.: Аскери, 2008.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета. — Минск: ИВЦ Минфина, 2003.
3. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 14.02. 2008 г., № 19: в ред. постановления Министерства финансов от 11.12. 2008 г., № 187 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2008. — 7 марта. — № 8 /18345.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.