

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**УДК 657.1(476)**

**СИВЧИК ЛЮБОВЬ ГРИГОРЬЕВНА**

**УЧЕТ И АНАЛИЗ ФОРМИРОВАНИЯ  
ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ  
НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**Специальность 08.00.12 — Бухгалтерский учет, контроль  
и анализ хозяйственной деятельности**

**АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ**  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Минск 1999

Работа выполнена в Белорусском государственном экономическом университете.

заслуженный экономист  
Республики Беларусь, доктор  
экономических наук, профессор  
Ермолович Л.Л.

Официальные оппоненты — доктор экономических наук,  
профессор Мацкявичюс И.С.;  
кандидат экономических наук,  
доцент Шевлюков А.П.

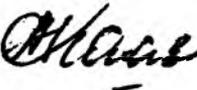
Оппонирующая организация — Академия управления при  
Президенте Республики  
Беларусь

Защита состоится 11 июня в 14 часов на заседании Совета по защите диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном экономическом университете по адресу: 220070, Минск, Партизанский проспект, 26, зал заседаний совета, тел.: 249-91-70.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского государственного экономического университета.

Автореферат разослан "10" мая 1999 г.

Ученый секретарь  
Совета по защите диссертаций

 А.П. Михалкевич

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертации.** Бухгалтерский учет выступает информационной основой управления средствами предприятия и источниками их формирования. Требования к учету и анализу оборотных средств возросли в переходный период формирования рыночной социально-ориентированной экономики в Республике Беларусь, когда развитие многоукладной экономики, функционирование акционерных и частных предприятий привели к сокращению государственного монопольного владения оборотными средствами. Практика показывает, что действующая система бухгалтерского учета формирования оборотных средств не позволяет в условиях сложившихся неплатежей и инфляции объективно определять их величину. Неадекватность бухгалтерского учета источников оборотных средств принципам формирования их величины оказывает непосредственное влияние на финансовое состояние предприятия, на его платежеспособность.

Различные аспекты оборотных средств рассматривали в своих трудах классики политической экономики Маркс К., Маршалл А., Рикардо Д., Смит А.; ученые стран с развитой рыночной экономикой Беренс В., Бернстайн А.А., Брю Стэнли, Вуд Френк., Хавраник П.М., Хайман Д.Н., Хеддервик Карл, Хейне П., Хикс Дж.Р.

Значительный вклад в развитие бухгалтерского учета и анализа оборотных средств внесли ученые стран СНГ Баканов М.И., Балабанов И.Т., Барнгольц С.Б., Белуха Н.Т., Власов А.В., Гиляровская Л.Т., Ермолович Л.Л., Заяц Н.Е., Ивашкевич В.Б., Кирьянова З.В., Кравченко Л.И., Крылов Э.И., Ковалев В.В., Ковалев Л.А., Кужельный Н.В., Ларионов А.Д., Либерман В.Б., Мацкявичюс И.С., Михайлова-Станюта И.А., Муравьев А.И., Новодворский В.Д., Павлова Л.Н., Палий В.Ф., Панков Д.А., Петрова В.И., Русак Н.А., Рябикин В.И., Сагубалдин С.С., Сайфулин Р.С., Сопко В.В., Стоянова Е.С., Стражев В.И., Стуков С.А., Ткачук М.И., Фисенко М.К., Чечета А.П., Чумаченко Н.Г., Шевлюков А.П., Шеремет А.Д. и другие.

Не умаляя важности проделанной ими работы и ценности полученных результатов, необходимо отметить отсутствие комплексных исследований по совершенствованию учета и анализа оборотных активов и оборотного капитала. Назрела необходимость в исследовании влияния сложившейся практики формирования бухгалтерского баланса на общую величину оборотных средств, на производственные запасы. В условиях неплатежей просроченная кредиторская задолженность по зарплате, по отчислениям в бюджет и во внебюджетные фонды превратились в основной источник пополнения оборотных средств.

Нуждается в усовершенствовании классификация и формирование слагаемых оборотных активов. Включение в их состав таких статей, как “Товары отгруженные” и “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” не соответствует требованиям международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности, необоснованно завышает величину оборотных средств.

Использование нормативных актов по учету поступления и расходования материалов на предприятиях бывшего Советского Союза, принятых в 1973 году, не способствует совершенствованию бухгалтерского учета поступления и расходования материалов в условиях компьютерной обработки информации и перехода на международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому возникла практическая необходимость в исследовании состояния и обосновании путей совершенствования бухгалтерского учета поступления и расходования материалов в условиях компьютерной обработки бухгалтерских документов.

Переход на международный опыт налогообложения имущества требует обоснования формирования налогооблагаемой базы оборотных средств. От обоснованности ее величины будет определяться финансовое состояние предприятия.

Отсутствие нормативной базы по оценке незавершенного производства привело к тому, что на отдельных предприятиях величина его определяется только по материальным затратам, на других — по материальным затратам, основной и дополнительной заработной плате производственных рабочих, отчислениям на социальные нужды, а некоторые предприятия в состав незавершенного производства включают все статьи себестоимости. Это оказывает непосредственное влияние на его величину и, как следствие этого, на величину себестоимости и прибыли. Вместе с тем, оценка незавершенного производства не предусмотрена Законом “О бухгалтерском учете и отчетности”. Каждое предприятие оценивает незавершенное производство, а следовательно величину себестоимости, прибыли и рентабельности в зависимости от стоящих целей и задач. Это имеет особую значимость для объективного определения финансового состояния предприятия, для сравнимости финансовой устойчивости между предприятиями, а также для оценки предприятий в условиях приватизации и разгосударствления.

В связи с переходом на международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности возникла необходимость теоретического обоснования понятий “оборотные средства”, “текущие активы”, “оборотные активы”, “оборотный капитал”. В практике сложилось отождествление этих понятий, что не соответствует принципам бухгалтерского учета в странах с развитой рыночной экономикой и международным стандартам по бухгалтерскому учету и отчетности.

В настоящее время практически отсутствует система учета и анализа показателей эффективности использования оборотного капитала. В основном это обусловлено отсутствием нормативных документов по определению этого показателя, а также исчезновением показателей эффективности использования оборотных средств из бухгалтерской и статистической отчетности, сложившейся практикой определения эффективности их использования только показателями оборачиваемости и длительности оборота без взаимосвязи с такими показателями оценки работы предприятия, как прибыль, рентабельность и др. Отсутствует единая методика определения показателей эффективности использования оборотного капитала и оборотных активов. Особую актуальность это приобретает в связи с постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 326 от 5.03.99 г. “О совершенствовании методологии анализа, текущего и перспективного планирования и разработки бизнес-планов субъектов хозяйствования”, предусматривающем разработку и использование единой методики расчета показателей эффективности работы предприятий и методик их анализа.

В условиях сложившейся неплатежеспособности предприятий необходимо наличие такой методики анализа состояния оборотных активов, эффективности их использования и оптимизации, которая позволяла бы объективно оценивать платежеспособность предприятия и выявлять резервы улучшения функционирования оборотного капитала. Перечень нерешенных вопросов и определил актуальность данного исследования.

**Связь работы с крупными научными программами, темами.** Диссертационное исследование выполнялось в соответствии с темой кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета “Развитие бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях формирования в Республике Беларусь рыночной социально-ориентированной экономики”; с темой “Разработка методики нормирования собственных оборотных средств государственных промышленных предприятий” (1997–1998 гг.), выполняемой Министерством промышленности Республики Беларусь, результаты которой представлены в виде “Методики нормирования собственных оборотных средств государственных промышленных предприятий”, утвержденной приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 9 июля 1998 г. № 225; с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 26 мая 1998 г. № 834 “О дополнительных мерах по повышению собираемости доходов бюджета и экономии бюджетных средств”, предусматривающем введение нормирования оборотных активов.

Результаты исследования представлены в Министерство финансов Республики Беларусь.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка научных и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и анализа формирования оборотных активов в период становления рыночной социально-ориентированной экономики.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

— обобщение теории и практики формирования оборотных средств в Республике Беларусь, Российской Федерации, в странах Европейского Союза, что позволило обосновать влияние сложившейся системы бухгалтерского учета на их величину;

— теоретическое обоснование экономической сущности понятий “оборотный капитал”, “оборотные средства”, “оборотные активы”, “текущие активы”;

— исследование необходимости практического функционирования показателя оборотного капитала и его нетождественности оборотным активам;

— обоснование неадекватности формирования источников оборотных средств их величине по данным бухгалтерского баланса в условиях сложившейся неплатежеспособности предприятий и разработка методики бухгалтерского учета просроченной кредиторской и дебиторской задолженности;

— изучение слагаемых и классификации оборотных активов в соответствии со сложившейся системой бухгалтерского учета формирования баланса в Республике Беларусь, Российской Федерации, в странах с развитой рыночной экономикой в целях обоснования состава оборотных активов в соответствии с требованиями международных стандартов учета и отчетности;

— проведение теоретического и практического исследования состояния бухгалтерского учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов, товаров отгруженных, незавершенного производства, позволивших обосновать основные направления по его совершенствованию;

— изучение практики учета поступления и расходования материалов на предприятиях Министерства промышленности Республики Беларусь, послужившей основой для разработки предложений по совершенствованию бухгалтерских документов в условиях их компьютерной обработки;

— исследование существующей методики анализа показателей эффективности использования оборотных активов и оборотного ка-

питала, позволившее разработать новые подходы к определению оптимальной их величины и выявлению резервов повышения уровня их использования;

— апробация результатов исследования.

**Объект и предмет исследования.** В качестве объекта исследования взята система бухгалтерского учета активов на промышленных предприятиях Республики Беларусь.

Предметом исследования является методика и организация бухгалтерского учета формирования оборотных активов и методика анализа эффективности их использования.

**Методология и методы проведения исследования.** Теоретическую и методологическую основу исследования составил диалектический подход, выразившийся в системном, всестороннем изучении особенностей учета и анализа формирования оборотных активов в переходный период к рыночной экономике в Республике Беларусь. Применялись общенаучные методы исследования, такие как анализ, синтез, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход к формированию оборотных активов сложившейся практики бухгалтерского учета и экономического анализа.

Информационной и экспериментальной базой исследования явились данные предприятий Министерства промышленности Республики Беларусь, данные статистических бюллетеней и сборников.

**Научная новизна** представлена полученными результатами, связанными с рассмотрением вопросов учета и анализа формирования величины и состава оборотных активов и оборотного капитала на предприятиях Республики Беларусь в условиях сложившихся неплатежей. Исследования выполнены с учетом интегрирования предприятий Республики Беларусь в международные рынки сбыта, а экономики Республики Беларусь — в европейские и международные экономические сообщества, а также привлечения иностранных инвесторов в экономику республики. Учитывалось также то обстоятельство, что система бухгалтерского учета формирования статей оборотных активов и оборотного капитала предприятия должна соответствовать международной практике.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в следующем:

— на основе изучения отечественного и зарубежного опыта формирования оборотных активов обоснована нетождественность понятий “оборотные активы”, “текущие активы”, “оборотные средства” понятию “оборотный капитал”; раскрыто экономическое содержа-

ние и формирование этих показателей по балансовому равенству, что позволило обеспечить единый подход к определению величины и слагаемых оборотных активов и оборотного капитала в соответствии с международными стандартами по бухгалтерскому учету и отчетности, а также с формированием балансов предприятий в странах с развитой рыночной экономикой;

— разработана классификация и состав оборотных активов применительно к требованиям международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности, позволяющие исключить из состава оборотных средств такие статьи как “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” и “Товары отгруженные”;

— обоснована неправомерность, в условиях неплатежеспособности предприятий, использования в качестве источников формирования оборотных средств просроченной кредиторской задолженности по зарплате, по налогам и отчислениям в бюджет и во внебюджетные фонды;

— в условиях сложившихся неплатежей и предоставляемой Правительством Республики Беларусь на несколько лет отсрочки по платежам в бюджет и внебюджетные фонды разработана система бухгалтерского учета просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, позволяющая устранить необоснованное завышение оборотных средств и исключить неадекватность методики бухгалтерского учета формирования оборотных активов принципам оценки финансового состояния предприятия;

— уточнено понятие “производственные запасы”, раскрыто их экономическое содержание и состав;

— теоретически и практически обоснован состав налогооблагаемой базы оборотного имущества предприятия, исключив из нее статьи “Денежные средства”, “Дебиторскую задолженность”, “Товары отгруженные”, “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”;

— на основе анализа существующей системы первичного бухгалтерского учета поступления и расходования материалов определены пути ее совершенствования в условиях компьютерной обработки бухгалтерских документов;

— разработаны рекомендации по оценке незавершенного производства для всех предприятий по единому методу с использованием только прямых материальных и трудовых затрат, что обеспечит единый принцип формирования величины себестоимости продукции и прибыли предприятий за счет этого фактора;

— обоснована система показателей эффективности использования оборотного капитала, позволяющая определить не только его

оборачиваемость и длительность одного оборота, но и величину прибыли от реализации и чистой прибыли, приходящимся на один рубль средней его величины;

— в качестве резервов повышения эффективности использования производственных запасов предложена их оптимизация в соответствии с необходимой производственной структурой выпускаемой продукции и ритмичностью поставок сырья, материалов и полуфабрикатов;

— разработаны более совершенные методики анализа показателей эффективности использования производственных запасов, позволяющие определять пути улучшения их функционирования.

**Практическая значимость полученных результатов исследования.** Практическое применение разработанных в диссертации предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и анализа оборотных активов и оборотного капитала позволит исключить завышение оборотных средств, что в условиях сложившихся неплатежей обеспечит объективную оценку финансового состояния предприятия, осуществлять их учет и анализ в соответствии с международной учетно-аналитической практикой. На основании проведенного исследования обоснованы и представлены предложения:

— в Министерство финансов “Рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета оборотных активов”;

— в Министерство промышленности предложения по оптимизации величины производственных запасов.

Разработанные формы новых бухгалтерских документов по учету поступления материалов в условиях компьютерной обработки и рекомендации по совершенствованию анализа эффективности использования оборотных активов могут быть использованы промышленными предприятиями Республики Беларусь.

**Экономическая значимость полученных результатов.** Основные направления по совершенствованию учета и анализа формирования оборотных активов могут быть использованы при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности. В условиях сложившихся неплатежей разработанные рекомендации по совершенствованию учета просроченной кредиторской и дебиторской задолженности позволят формировать обоснованную величину оборотных активов и объективно оценивать финансовое состояние предприятия.

Обоснованные предложения по составу и оценке производственных запасов будут способствовать не только объективной оценке их величины, но и повысят уровень управления эффективностью их использования.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

— уточненные понятия “оборотные активы”, “текущие активы”, “оборотный капитал”, позволившие раскрыть их экономическое содержание и обосновать нетождественность этих понятий, что соответствует формированию этих показателей в балансах предприятий стран с развитой рыночной экономикой;

— разработанные состав и классификация оборотных активов, производственных запасов с учетом международной практики бухгалтерского учета и отчетности, позволившие исключить из их состава малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и товары отгруженные;

— рекомендации по совершенствованию оценки незавершенного производства;

— разработанная методика бухгалтерского учета просроченной кредиторской и дебиторской задолженности;

— предложения по совершенствованию учета поступления и расходования материалов при компьютерной обработке информации;

— показатели и методики анализа эффективности использования оборотных активов.

**Личный вклад соискателя.** Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области учета и анализа формирования оборотных активов, позволяющих определять основные направления по их совершенствованию.

**Апробация результатов диссертации** Основные положения диссертации апробированы:

1. На научно-практическом республиканском семинаре “Оценка эффективности использования активов предприятия” (24 июля 1998 г., Минск, Министерство промышленности Республики Беларусь).

2. На международной научно-практической конференции “Управление промышленным комплексом в условиях новой промышленной политики” (7 ноября 1998 г., Брест, БПИ).

3. На научно-практическом республиканском семинаре “Совершенствование формирования оборотных и основных средств предприятия” (24 сентября 1998 г., Минск, Министерство промышленности РБ).

4. На практических семинарах, ежемесячно проводимых Министерством промышленности Республики Беларусь в течение 1997 — 1998 гг. по проблемам учета и анализа активов предприятия и оценки эффективности их использования.

**Опубликованность результатов** По теме диссертации опубликовано в научно-практических журналах семь статей, четыре доклада на научно-практических республиканских семинарах и один тезис доклада на международной конференции. Общее количество опубликованных материалов — 56 страниц.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников и 5-ти приложений. Работа содержит 100 страниц основного текста, 6 рисунков, 29 таблиц. Список использованных источников состоит из 126 наименований.

### **Основное содержание работы**

В первой главе диссертации **“Экономическое содержание оборотных активов и оборотного капитала как объектов бухгалтерского учета и анализа”** на основе изучения специальных литературных источников, нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации и стран с развитой рыночной экономикой критически рассмотрены различные токи зрения по определению понятий “текущие активы”, “оборотные активы”, “чистые активы”, “оборотный капитал”, “чистый оборотный капитал”, “эксплуатационные потребности”, раскрыто экономическое содержание этих понятий, определены состав оборотного капитала и оборотных активов, их слагаемые и классификация. Результаты исследования позволили сделать вывод о нетождественности понятий “оборотные активы” и “оборотный капитал”. Оборотный капитал в балансах стран с развитой рыночной экономикой, осуществляющих свою учетно-аналитическую деятельность в соответствии с принципами международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности, определяется как разность между всей величиной оборотных средств и краткосрочными обязательствами, т.е. как превышение оборотных средств над краткосрочными обязательствами предприятия.

Использование этой методики определения оборотного капитала по балансу предприятий Республики Беларусь в настоящее время затруднено по причине различий в формировании состава оборотных средств и, в первую очередь, за счет включения в их состав таких статей как “Товары отгруженные” и “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”. Изучение состава оборотных активов в балансах предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации, стран Европейского Союза, рекомендациях международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности позволило обосновать предложение об исключении из состава оборотных средств статей “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”, “Товары отгруженные”. Перенос статьи “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” в состав основных средств аргументируется тем, что сроки их службы на промышленных предприятиях превышают длительность производственного цикла и составляли в 1996—1998 гг. свыше одного года. Предлагается в качестве критерия отнесения МБП к основным средствам или к оборотным использовать не метод начисления (списания в производство) износа, а сроки их службы и перенесения своей стоимости на изготавливаемую продукцию частями по мере износа.

Учитывая, что наличие статьи “Товары отгруженные” в составе оборотных средств обусловлено только выбранным методом учета реализации продукции: по оплате или по отгрузке, диссертантом обосновано предложение о нецелесообразности наличия этой статьи в составе оборотных средств:

— во-первых, наличие статей оборотных активов не должно определяться избранным методом учета реализации;

— во-вторых, отгруженная продукция учитывается в балансе, находясь в сфере обращения, не должна учитываться в составе производственных запасов;

— во-третьих, статья оценивается в балансе не по ценам отгруженной для реализации продукции, а по себестоимости.

В условиях неплатежей эта статья в составе производственных запасов на отдельных промышленных предприятиях Республики Беларусь составляла в 1996—1998 гг. до 40 %.

Наличие статьи “Товары отгруженные” в составе производственных запасов не соответствует принципам бухгалтерского учета оценки и отражения на счетах движения материальных ценностей по мере совершения операций. Поэтому предлагается учет реализации отгруженной, но не оплаченной продукции, осуществлять по мере отгрузки продукции. Такой подход и определение состава оборотных средств устранил необоснованное их завышение и обеспечит единый подход к формированию их величины в соответствии с международной практикой бухгалтерского учета и отчетности.

Во второй главе “Развитие бухгалтерского учета оборотных активов” на основе исследования состояния действующей системы бухгалтерского учета оборотных средств, нормативных актов Правительства Республики Беларусь, министерств и ведомств, изучения формирования балансов предприятий стран Европейского Союза и требований международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности к информации, отражаемой в балансе предприятий, обоснованы основные направления по его совершенствованию:

— определен состав производственных запасов в соответствии с международной практикой;

— разработана методика учета формирования оборотных активов в условиях сложившейся неплатежеспособности предприятий;

— уточнен единый метод оценки незавершенного производства;

— разработаны бухгалтерские документы по учету поступления и расходования материалов в условиях их компьютерной обработки.

Одним из проблемных вопросов является определение состава производственных запасов. Детальное исследование их состава в балансах стран с развитой рыночной экономикой позволило обосновать следующие слагаемые производственных запасов:

— сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо (10, 15, 16);

— незавершенное производство (20);

— готовая продукция (40) и товары для перепродажи (41).

Разработка методики учета формирования активов в условиях взаимных неплатежей и предоставляемой Правительством Республики Беларусь отсрочки кредиторской задолженности в течение последних лет потребовало исследования влияния системы бухгалтерского учета формирования баланса на величину оборотных активов. По данным работы предприятий Министерства промышленности Республики Бе-

ларусь в условиях сложившихся неплатежей наибольший удельный вес (50% и выше) в составе заемных краткосрочных источников занимает просроченная кредиторская задолженность. Просроченная кредиторская задолженность не принимает участия в формировании величины оборотных средств предприятия, а поэтому не должна учитываться при определении их величины.

В целях устранения этого недостатка в формировании величины оборотных средств и сложившейся неадекватности их наличия финансовому состоянию предприятия и его платежеспособности предлагается просроченную кредиторскую и дебиторскую задолженности вынести на забалансовые счета.

Для учета просроченной, вынесенной за баланс дебиторской и кредиторской задолженностей, предлагается ввести в состав забалансовых счетов счет 011 "Просроченная дебиторская задолженность" и счет 012 "Просроченная кредиторская задолженность". Для учета результатов перенесения просроченной дебиторской и кредиторской задолженностей на забалансовые счета рекомендуется ввести счет и соответствующие статьи в III раздел актива и в III раздел пассива баланса "Результат перенесения просроченной дебиторской и кредиторской задолженностей за баланс". Для этих целей можно использовать свободный счет для расчетных операций 77 "Результат перенесения просроченной дебиторской и кредиторской задолженностей за баланс".

В диссертации разработаны предложения по совершенствованию оценки статьи "Незавершенное производство". Отдельные предприятия в состав незавершенного производства включают только прямые материальные и прямые трудовые затраты, другие — кроме названных статей включают и налоги, учитываемые в себестоимости продукции в процентном отношении к зарплате или к материальным затратам, третьи — добавляют в процентном отношении к заработной плате производственных рабочих общехозяйственные и общепроизводственные расходы. Это приводит к тому, что на предприятиях величина себестоимости, а следовательно, и величина прибыли и рентабельности, определяется различными методами, а главное — различной величиной незавершенного производства увеличивается или уменьшается себестоимость, величина прибыли. Путем включения или невключения ряда статей в незавершенное производство формируется и общая величина затрат на производство, а отсюда, в зависимости от целей и задач, формируется и величина прибыли или убытка.

Предлагается оценку незавершенного производства осуществлять только по прямым материальным и прямым трудовым затратам, удельный вес которых в себестоимости продукции на предприятиях автотракторомашиностроения составляет свыше 90%. Именно эта часть затрат может быть определена реально.

К ним целесообразно относить:

- сырье и материалы;
- покупные полуфабрикаты;

- топливо и энергию на технологические нужды;
- полуфабрикаты собственного производства;
- основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих;
- отчисления в фонд социальной защиты.

Предложенный метод оценки незавершенного производства обеспечит единый принцип формирования себестоимости и прибыли за счет этого фактора на всех предприятиях промышленности.

Учитывая, что складской учет во многом определяет успешное выполнение одной из основных задач учета — обеспечение сохранности материальных запасов во время их приемки, хранения и отпуска, в диссертации исследуется состояние оприходования материалов.

Сложившийся порядок оприходования материалов определяется действующими “Основными положениями по учету материалов на предприятиях и стройках”, утвержденными Министерством финансов СССР (1973 г.) и не способствует совершенствованию бухгалтерского учета поступления и расходования материалов в условиях компьютерной обработки информации, переходу на международные стандарты.

На современном этапе оприходование материалов оформляется чаще всего путем выписки однострочных и многострочных приходных ордеров, которые в основном лишь дублируют показатели документов поставщиков.

На предприятиях и объединениях автотракторомашиностроения приходный ордер заполняется в обязательном порядке. В основном это многострочный приходный ордер типовой межведомственной формы № М-4, утвержденной ЦСУ СССР 6.06.1972 № 181. Однако, как показало исследование, приходный ордер играет промежуточную роль между счетами-фактурами и карточками складского учета материалов. На наш взгляд, наиболее эффективным является вариант, при котором карточка складского учета будет основным носителем информации в компьютере по учету материалов. Таким образом, ввод информации в компьютер для последующей обработки будет производиться вместе с карточкой складского учета материалов.

**В третьей главе** диссертации “Развитие анализа эффективности использования оборотных активов” дан анализ состояния оценки эффективности использования оборотных активов, определены основные направления по совершенствованию методики анализа оборачиваемости оборотных средств и длительности одного оборота, оптимизации производственных запасов. Исследуя сложившуюся практику формирования показателей оборачиваемости и длительности одного оборота, обоснована нецелесообразность определять эти показатели для общей величины всех оборотных активов, так как их общая величина включает в свой состав совершенно разные по своей экономической

кой природе слагаемые: производственные запасы, денежные средства, краткосрочные ценные бумаги, расчеты с дебиторами. Оборачиваемость производственных запасов по своему экономическому содержанию характеризует оборачиваемость оборотного капитала. Эффективность его функционирования определяется выручкой от реализации продукции, работ и услуг, прибылью от реализации и чистой прибылью, приходящихся на 1 (100, 1000) р. оборотного капитала. Оборачиваемость расчетов с дебиторами в условиях сложившейся неплатежеспособности характеризует скорость оборота расчетов и целиком зависит от платежеспособности покупателя и не зависит от эффективности использования оборотного капитала. Дебиторы – это кредит своим покупателям. Поэтому их оборачиваемость должна сравниваться с оборачиваемостью кредиторской задолженности, т.е. своего рода краткосрочными кредитами, полученными предприятием. Эти показатели оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженностей характеризуют скорость платежей, а поэтому формальное сложение дебиторской задолженности с величиной находящихся на предприятии запасов сырья, материалов, топлива и т.д. при определении коэффициента оборачиваемости и длительности одного оборота не имеет экономического смысла. Рекомендовано при их исчислении использовать систему показателей, определяемых отдельно для производственных запасов, денежных средств и дебиторской задолженности. При расчете длительности одного оборота в расчете использовать не 360 дней, а 365 дней, что позволит исключить неоправданное уменьшение длительности оборота. Дан критический анализ использования различных методик по исчислению оборачиваемости оборотных активов (по реализации и по себестоимости). Аргументируется предложение по использованию для расчета оборачиваемости только показателя реализации, так как оборачиваемость, определяемая через себестоимость, будет увеличиваться по мере роста себестоимости, что противоречит повышению эффективности производства. Для обеспечения сравнимости показателей реализации и остатков производственных запасов разработана методика пересчета последних в сопоставимые цены с показателем реализованной продукции. Показатели оборачиваемости и длительности оборота рекомендуется дополнить величиной прибыли от реализации и чистой прибыли, приходящиеся на 1 (100, 1000) р. оборотного капитала.

В диссертации разработана методика анализа оборачиваемости и длительности одного оборота, позволяющая определить не только факторы первого порядка (изменение объема реализации и средних остатков), но и факторы второго порядка (изменение текущего страхового и подготовительного запасов и однодневной потребности).

Изложена методика оптимизации производственных запасов, позволяющая выявить резервы повышения эффективности их использования.

## Заключение

1. Исследование теории и практики учета и анализа формирования оборотных активов позволило раскрыть экономическое их содержание, обосновать состав и классификацию производственных запасов и разработать рекомендации по совершенствованию системы бухгалтерского учета, позволяющие объективно формировать их величину и оценивать эффективность использования. На основе анализа различных точек зрения в экономической литературе, учетной практики предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации и стран Европейского Союза, требований международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, уточнены понятия “текущие активы”, “оборотные активы”, “чистые активы”, “оборотный капитал”, “чистый оборотный капитал”, “эксплуатационные потребности”, раскрыто их экономическое содержание, позволившее сделать вывод о нетождественности понятий “оборотные активы” и “оборотный капитал”, аргументировано положение, в соответствии с которым понятие “оборотные активы” шире понятия “оборотный капитал”. Под оборотным капиталом понимается стоимость производственных запасов и краткосрочных финансовых вложений, приносящих экономическую выгоду. В связи с этим при определении величины оборотного капитала из всей величины оборотных активов предлагается исключить статьи: товары отгруженные, денежные средства, дебиторскую задолженность, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

Если допустить тождественность понятий “оборотные активы” и “оборотный капитал”, то, исходя из сложившейся системы бухгалтерского учета формирования оборотных (текущих) активов, вся кредиторская задолженность будет приравнена к капиталу. В условиях сложившихся неплатежей предприятий промышленности Республики Беларусь тождественность показателей “оборотный капитал” и “оборотные (текущие) активы” приведет к тому, что по мере увеличения у предприятий кредиторской задолженности возрастает величина оборотного капитала. Это противоречит установившейся международной практике формирования оборотного капитала по балансовому равенству [6; 8; 12].

2. Анализируя состав оборотных активов в балансах предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации, стран Европейского Союза, используя рекомендации международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности обосновано предложение об исключении из состава оборотных средств статей “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”, “Товары отгруженные”. Перенос статьи “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” в состав основных средств аргументируется тем, что сроки их службы на промышленных предприятиях республики превышают длительность производственно-

го цикла и составляли в 1996 — 1997 гг. в основном свыше одного года. Предлагается в качестве критерия отнесения МБП к основным средствам или к оборотным использовать не метод начисления (списания в производство) износа, а сроки их службы и перенесения своей стоимости на изготавливаемую продукцию частями по мере износа.

Учитывая, что наличие статьи “Товары отгруженные” в составе оборотных средств обусловлено только выбранным методом учета реализации продукции (по оплате или по отгрузке), обосновано предложение о нецелесообразности наличия этой статьи в составе оборотных средств /6; 7; 8/.

3. Исследование состояния бухгалтерского учета формирования баланса предприятия в условиях сложившихся неплатежей показало, что просроченная кредиторская задолженность является основным источником пополнения оборотных средств. При наличии у предприятий денежных средств в первую очередь погашаются обязательные платежи в бюджет и во внебюджетные фонды, за поставленные товары, выполненные работы и услуги. В условиях предоставляемой Правительством Республики Беларусь отсрочки по платежам в бюджет и во внебюджетные фонды в последние годы суммы просроченной кредиторской задолженности увеличивают оборотные средства на большую величину, что искажает финансовое состояние предприятия. Кредиторская задолженность (кроме задолженности за товары, работы и услуги) в условиях сложившихся неплатежей не должна учитываться при определении величины оборотных средств

С этой целью предложено просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженности вынести за баланс. Для этого рекомендуется ввести в состав забалансовых счетов счет 011 “Просроченная дебиторская задолженность” и счет 012 “Просроченная кредиторская задолженность”. Для перенесения просроченной дебиторской и кредиторской задолженностей на забалансовые счета можно использовать счет 77 “Итоги перенесения просроченной задолженности за баланс” (или на забалансовые счета).

Просроченная кредиторская задолженность за товары, работы и услуги является краткосрочным займом. Поэтому эту задолженность целесообразно из состава кредиторской задолженности перенести в статью краткосрочные займы под товары, работы и услуги /4; 6; 7; 10; 12/.

4. Бухгалтерский учет поступления и расходования материалов на промышленных предприятиях республики в соответствии с действующими “Основными положениями по учету материалов на предприятиях и стройках”, утвержденными Министерством финансов бывшего СССР (1973 г.) не соответствует современным условиям компьютерной обработки документов, а устаревшие карточки складского учета материалов не содержат информации для контроля за формированием их оптимальной величины.

В отличие от применяемой на данный момент времени “Карточки складского учета материалов” типовой межведомственной формы № М-17, утвержденной приказом ЦСУ СССР от 14.12.72, предлагаемая карточка включает в себя: балансовый и корреспондирующий счета, вид операции, код производственных затрат, код поставщика или получателя, расход, роспись материальноответственных лиц в поставке или получении материалов, которая подтверждает правильность отражения операции поставки или получения данных предметов труда. Это позволит в целях контроля за формированием оптимальной величины запасов сравнивать фактическое их наличие с нормой, а также учитывать все изменения в производственных материальных запасах при поступлении и расходовании материалов.

5. Проведенный анализ оценки производственных запасов позволил определить основные направления по ее совершенствованию и, в первую очередь, незавершенного производства и материалов.

Оценка статьи “Незавершенное производство” системой бухгалтерского учета не предусмотрена. Отсутствие какого-либо нормативного документа о слагаемых этой статьи приводит к тому, что каждое предприятие формирует ее величину по своему усмотрению, в первую очередь, в зависимости от необходимости обеспечить требуемую рентабельность продукции и прибыли. В диссертации обоснована методика формирования незавершенного производства по единым статьям — прямым материальным и прямым трудовым затратам.

Обоснована также нецелесообразность при оценке материалов использовать метод “Лифо”, так как на предприятиях отсутствует партионный учет их поступления из-за многочисленной номенклатуры поступающих товарно-материальных ценностей. Кроме того, это завышает их стоимость и необоснованно увеличивает затраты на производство /10; 11/.

6. Исследование состояния анализа эффективности использования оборотных активов позволило определить основные направления по его совершенствованию:

- вместо используемых для оценки эффективности производственных запасов двух показателей (оборачиваемости и длительности одного оборота) предложена система показателей;

- обосновано предложение определять показатели использования оборотных активов отдельно по производственным запасам, денежным средствам и дебиторской задолженности;

- разработана более совершенная методика анализа показателей оборачиваемости и длительности одного оборота, позволяющая определить влияние на их изменение текущего, страхового, подготовительного запасов и однодневной потребности;

- предложена методика оптимизации производственных запасов /5; 9/;

- обосновано предложение по использованию единой методики расчета показателей оборачиваемости и длительности одного оборота, исчисленных по объему реализации с приведением в сопоставимые цены остатков производственных запасов и реализации /5; 9/.

## СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Сивчик Л.Г. Цели ясны, ориентиры обозначены, но с маневром медлим. Итоги работы предприятий в первой половине 1996 г. // НПЖ. Техника, экономика, организация. — 1996. — №2. — С.4—7.
2. Сивчик Л.Г. Предстоит большая работа. Девять месяцев 1996 года. Какие итоги? // НПЖ. Техника, экономика, организация. — 1996. — №3. — С.3—4.
3. Сивчик Л.Г. Наши проблемы решать нам. Итоги работы предприятий Минпрома 1996 г. // Техника, экономика, организация. — 1997. — №1. — С.2—4.
4. Сивчик Л.Г. причины неплатежей в промышленности. Меры по их преодолению // НПЖ. Техника, экономика, организация. — 1997. — №3. — С.6—10.
5. Сивчик Л.Г. Анализ оборачиваемости оборотных средств // Главный бухгалтер. — 1998. — №4. — С.71—74.
6. Сивчик Л.Г. Совершенствование классификации и состава оборотных средств. // НПЖ. Финансы, учет, аудит. — 1998. — №1. — С.49—53.
7. Сивчик Л.Г. Влияние системы учета на формирование наличия оборотных средств // НПЖ. Бухгалтерский учет и анализ. — 1998. — №2. — С.16—21.
8. Сивчик Л.Г. Понятия “оборотный капитал” и “оборотные активы”, состав и классификация. // Оценка эффективности использования оборотных активов: Материалы научно-практического семинара Министерства промышленности Республики Беларусь. / Мн.: НПЖ Техника, экономика, организация, 1998. — С.6—15.
9. Сивчик Л.Г. Состояние и основные направления совершенствования анализа эффективности использования оборотных активов. // Оценка эффективности использования активов предприятия: Материалы научно-практического семинара Министерства промышленности Республики Беларусь. / Мн.: НПЖ Техника, экономика, организация, 1998. — С.16—25.
10. Сивчик Л.Г. Влияние сложившейся системы учета формирования баланса на величину оборотных средств // Совершенствование формирования оборотных и основных средств предприятия: Материалы научно-практического семинара Министерства промышленности Республики Беларусь. / Мн.: НПЖ Техника, экономика, организация, 1998. — С.4—19.
11. Сивчик Л.Г. Влияние оценки производственных запасов на формирование их величины // Совершенствование формирования оборотных и основных средств предприятия: Материалы научно-практического семинара Министерства промышленности Республики Беларусь. / Мн.: НПЖ Техника, экономика, организация, 1998. — С.20—29.
12. Сивчик Л.Г. Зависимость величины оборотного капитала от сложившейся системы формирования баланса // Управление промышленным комплексом в условиях новой промышленной политики: Тез. докл. межд. научно-практ. конф., Брест, 3—4 ноября 1998 г. / Брестский политехнический институт, 1998. — С.9—14.

**Резюме**  
**Сивчик Любовь Григорьевна**  
**Учет и анализ формирования оборотных активов**  
**на промышленных предприятиях Республики Беларусь**

**Ключевые слова:** оборотные средства, оборотные активы, чистые активы, оборотный капитал, рабочий капитал, переоценка, оборачиваемость, реализация, прибыль.

**Объектом исследования** является система бухгалтерского учета оборотных активов на промышленных предприятиях и показатели эффективности их использования.

**Предметом исследования** является методика и организация бухгалтерского учета оборотных активов предприятия, методика анализа эффективности их использования.

**Целью исследования** является разработка научных и практических рекомендаций по совершенствованию учета и анализа оборотных активов, а также в обосновании их слагаемых и более совершенной классификации, отдельного учета капитала и оборотных средств с учетом требований международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности.

**Полученные результаты** заключаются в уточнении теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию состава, учета и анализа оборотных активов, источников их формирования в условиях неплатежей.

**Научная новизна результатов, полученных соискателем**, заключается в уточнении экономического содержания и понятий “оборотные активы” и “оборотный капитал”, в обосновании неправомерности отнесения к оборотным активам малоценных и быстроизнашивающихся предметов, статьи “Товары отгруженные”, в разработке принципиально новых подходов к источникам формирования оборотных активов в условиях сложившихся неплатежей, позволяющих обосновать более совершенную систему бухгалтерского учета и анализа оборотных средств, оборотного капитала и краткосрочной задолженности.

**Методы проведенного исследования:** общенаучные методы исследования, анализ, синтез, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход.

**Степень использования и рекомендации по их использованию.** Результаты диссертационной работы могут быть использованы в учетно-аналитической работе предприятий всех форм собственности, при разработке нового закона “О бухгалтерском учете и отчетности в Республики Беларусь”, при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету.

**Область применения.** Промышленные предприятия, Министерство финансов Республики Беларусь, техникумы и ВУЗы, изучающие экономические дисциплины.

## РЭЗЮМЭ

### *Сіўчык Любоў Рыгораўна*

#### Улік і аналіз фарміравання абаротных актываў на прамысловых прадпрыемствах Рэспублікі Беларусь

**Ключавыя словы:** абаротныя сродкі, абаротныя актывы, чыстыя актывы, абаротны капітал, рабочы капітал, пераацэнка, абарачальнасць, рэалізацыя, прыбытак.

**Аб’ектам даследавання** з’яўляецца сістэма бухгалтэрскага ўліку абаротных актываў на прамысловых прадпрыемствах і паказчыкі эфектыўнасці іх выкарыстання.

**Прадметам даследавання** з’яўляецца метадыка і арганізацыя бухгалтэрскага ўліку абаротных актываў прадпрыемства, метадыка аналізу эфектыўнасці іх выкарыстання.

**Мэтай даследавання** з’яўляецца распрацоўка навуковых і практычных рэкамендацый па ўдасканаленню ўліку і аналізу выкарыстання абаротных актываў, а таксама ў абгрунтаванні іх складаемых і больш дасканалай класіфікацыі, раздзельнага ўліку капіталу і абаротных сродкаў з улікам патрабаванняў міжнародных стандартаў па бухгалтарскаму ўліку і справаздольнасці.

**Атрыманыя вынікі** заключаюцца ва ўдакладненні тэарэтычных палажэнняў і распрацоўцы практычных рэкамендацый па ўдасканаленню саставу, уліку і аналізу абаротных актываў, крыніц іх фарміравання ва ўмовах неплацяжоў.

**Навуковая навізна вынікаў, атрыманых суіскальніцай**, заключаецца ва ўдасканаленні эканамічнага зместу і паняццяў “абаротныя актывы” і “абаротны капітал”, у абгрунтаванні неправамернасці аднясення да абаротных актываў малакаштоўных і хутказношваемых прадметаў, артыкула “Тавары адгружання”, у распрацоўцы прынцыпова новых падыходаў да крыніц фарміравання абаротных актываў ва ўмовах узнікшых неплацяжоў, якія дазваляюць абгрунтаваць больш дасканалую сістэму бухгалтарскага ўліку і аналізу абаротных сродкаў, абаротнага капіталу і кароткатэрміновай запасычанасці.

**Метады здзяйснёнага даследавання:** агульнанавуковыя метады даследаванняў, аналіз, сінтэз, параўнанне, вывад па аналогіі, сістэмны падыход.

**Ступень выкарыстання і рэкамендацыі па іх выкарыстанню.** Вынікі даследаванняў працы могуць быць выкарыстаны ва ўлікова-аналітычнай рабоце прадпрыемстваў усіх форм уласнасці, пры распрацоўцы новага закона “Аб бухгалтарскім уліку і справаздольнасці ў Рэспубліцы Беларусь”, пры распрацоўцы нацыянальных стандартаў па бухгалтарскаму ўліку.

**Сфера ўжывання.** Прамысловыя прадпрыемствы, Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь, тэхнікумы і ВНУ, якія вывучаюць эканамічныя дысцыпліны.

**RESUME**  
***Sivchik Lubov Grigoryevna***

**THE ACCOUNTING AND ANALYSIS OF THE SHAPING OF  
TURNAROUND ASSETS AT THE INDUSTRIAL ENTERPRISES  
THE REPUBLIC OF BELARUS**

**Key words:** current means, current assets, working assets, current capital, working capital, revaluation, turnover, realization, profit.

**Research Object** is the system of accounting of current assets at the industrial enterprises and parameters of efficiency of their use.

**Research Subject** is the technique and organization of accounting of current assets of the enterprise, technique of the analysis of efficiency of their use.

**The Research Goal** is the development of the scientific and practical recommendations on perfection of the accounting and analysis of current assets, and also in the substantiation of their addends and more perfect classification, separate accounting of the capital and current assets with allowance for of requests of the international standards on accounting and bookkeeping reporting.

**The Results Obtained** are in clarification of theoretical positions and elaboration of the practical recommendations on perfection structure, accounting and analysis of current assets, sources of their shaping in conditions of non-payments.

**The Scientific Novelty** of results obtained by the competitor is in clarification of the economic contents and concepts "current assets" and "current capital", in the substantiation of illegitimacy of a reference to current assets of unvaluable and quickwearing subjects, article "The Goods shipped", in elaboration of the principal new approaches to sources of shaping of current assets in conditions usual non-payments, permitting to justify more perfect system of accounting and analysis of current assets, current capital and short-term liabilities.

**The Research Methods:** scientific methods of research, analysis, synthesis, comparison, conclusion by analogy, system approach.

**The level of Utilization and Recommendations for Users.** The results of the research can be used in accounting-analytical work of the enterprises of all patterns of ownership, for elaboration of the new law "About accounting and bookkeeping reporting in Republic of Belarus", for elaboration of the national standards on accounting.

**Application Area.** Industrial enterprises, Ministry of Treasury of Republic of Belarus, colleges and universities learning economic disciplines.



Подписано в печать 7.05.99. Формат 60x84/16. Печать офсетная.  
Усл.печ.л. 1,4. Тираж 100 экз. Заказ *119*.

Белорусский государственный экономический университет  
Лицензия ЛВ № 170 от 21.01.98  
220070, Минск, пр.Партизанский, 26

Отпечатано в БГЭУ. ЛП № 336 от 16.03.99  
220070, Минск, пр.Партизанский, 26