

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОБОРОТНЫМИ АКТИВАМИ

В.Н. Познякевич, БГЭУ

В период реформирования экономики эффективное управление финансово-хозяйственной деятельностью организаций представляет собой важную и сложную задачу. Одним из важнейших объектов управления являются оборотные активы. При этом информационной базой управления выступает система бухгалтерского учета и анализа в организации, к которой предъявляются все новые требования, отвечающие современным экономическим реалиям.

В современных условиях меняется позиция по отношению к оборотным активам организации, наблюдается тенденция повышения роли их эффективного управления. В этой связи возникает необходимость совершенствования подходов к их оценке, методике учета и анализа.

Все вышесказанное, прежде всего, требует уточнения сущности понятий «оборотные активы», «оборотный капитал», «оборотные средства» (табл. 1).

В практической деятельности понятия «оборотный капитал» и «оборотные средства» рассматриваются как синонимы [1, с. 216].

В экономической литературе часто понятие «оборотные активы» отождествляется с оборотным капиталом. Данная точка зрения обосновывается специалистами тем, что процесс формирования оборотных активов тесно связан с источниками их финансирования [2, с. 7].

Таблица 1

### Основные подходы к определению понятий «оборотные активы», «оборотные средства» и «оборотный капитал» в современной экономической литературе

| Источник                                         | Содержание понятия                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Шеремет А.Д.,<br>Ионова А.Ф. [3, с. 301]         | <b>Оборотные средства (текущие активы)</b> – это средства, инвестируемые предприятием в текущие операции в течение каждого цикла.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Бобылева А.З.<br>[2, с. 216]                     | <b>Оборотный капитал (оборотные средства)</b> – совокупность денежных средств, авансированных для образования и использования оборотных производственных фондов и фондов обращения.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Панков Д.А.,<br>Пашковская Л.В. [4, с. 301]      | <b>Оборотный капитал</b> – краткосрочные, или оборотные, активы и текущие обязательства.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Григорьева Е.М.,<br>Перепечкина Е.Г. [5, с. 108] | <b>Оборотный капитал (его синоним – оборотные средства)</b> относится к мобильным активам предприятия, которые являются денежными средствами или могут обращаться в них в течение года или одного производственного цикла.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Богарев В.В.<br>[6, с. 365]                      | <b>Оборотный капитал (оборотные активы, текущие активы)</b> представляет собой совокупность имущественных ценностей, обслуживающих текущую (операционную) деятельность предприятия и полностью потребляемых в течение одного производственно-коммерческого цикла.<br><b>Оборотные (текущие активы)</b> – активы, которые могут быть обращены в денежную наличность в течение года или одного производственного цикла.<br><b>Оборотные средства</b> – это денежные средства, авансированные в оборотные активы, которые неоднократно оборачиваются в течение года или одного производственного цикла. |
| Самсонова Н.Ф.<br>[7, с. 160]                    | <b>Оборотный капитал</b> – это капитал, инвестируемый предприятием в текущие операции на период каждого операционного цикла; средства, вложенные в текущие активы (оборотные средства).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Терехова В.А.<br>[8, с. 10]                      | <b>Оборотные активы</b> – предметы труда, подразделяемые на сырье и основные материалы, вспомогательные материалы; топливо, запасные части, тару и т.д., продукты труда (готовая продукция, товары), а также средства труда в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей сроком службы до одного года                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Забродская Н.Г.<br>[9, с. 195]                   | <b>Оборотный капитал (оборотные)</b> активы – часть имущества предприятия с циклом оборота менее одного года.<br><b>Оборотные средства</b> – это совокупность денежных средств, авансированных для создания оборотных производственных фондов и фондов обращения, обеспечивающих непрерывный кругооборот денежных средств.                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Чуев И.Н.,<br>Чуева Л.Н.<br>[10, с. 106]         | <b>Оборотный капитал</b> – финансовые ресурсы, вложенные в объекты, использование которых осуществляется фирмой, либо в рамках одного производственного цикла, либо в рамках относительно короткого календарного периода времени (как правило одного года).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

Критически оценив различные точки зрения (табл. 1), мы приходим к выводу, что термин «оборотный капитал» в основном используется в рамках финансового менеджмента. С позиции же бухгалтерского учета и анализа наиболее приемлемым является использование термина «оборотные активы».

Оборотные активы отражаются во втором разделе бухгалтерского баланса и группируются по их видам (табл. 2) [11].

Рассмотрение оборотного капитала как инвестиций в краткосрочные активы может иметь место, однако категория «инвестиции» в отечественной практике учета в основном применяется к капитальным вложениям.

Потребность в методике комплексного анализа оборотных активов, соответствующей современным задачам управления, вызывает необходимость развернутой их классификации. В настоящее время в практике управленческого учета, планирования и анализа отечественные и зарубежные ученые-экономисты, как правило, выделяют группы оборотных средств в зависимости от:

- функциональной роли в процессе производства — оборотные производственные средства и средства в обращении;
- практики контроля, планирования и управления — нормируемые оборотные средства и ненормируемые оборотные средства;
- источников формирования оборотного капитала — собственный оборотный капитал и заемный оборотный капитал;
- ликвидности (скорости превращения в денежные средства) — абсолютно ликвидные средства, быстро реализуемые средства и медленно ликвидные средства;
- степени риска вложения капитала — оборотный капитал с минимальным риском вложений, оборотный капитал с малым риском вложений, оборотный капитал со средним риском вложений, оборотный капитал с высоким риском вложений;
- стандартов учета и отражения в балансе организации — оборотные средства в запасах, денежные средства, расчеты и другие активы;
- материально-вещественного содержания — предметы труда (сырье, материалы, топливо, незавершенное производство и др.), готовая продукция и товары, денежные средства и средства в расчетах [3, с. 03–304].

Таблица 2

**Состав и структура оборотных активов по балансу организации согласно Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 14.02.2008 № 19**

| Группа оборотных активов                                                                                 | Статья II раздела баланса «Оборотные активы»                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Запасы и затраты                                                                                         | сырье, материалы и другие аналогичные активы;<br>животные на выращивании и откорме;<br>затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты;<br>расходы на реализацию;<br>готовая продукция и товары для реализации;<br>товары отгруженные;<br>выполненные этапы по незавершенным работам;<br>расходы будущих периодов;<br>прочие запасы и затраты |
| Налоги по приобретенным товарам, работам, услугам                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более, чем через 12 месяцев после отчетной даты) | Дебиторская задолженность:<br>покупателей и заказчиков;<br>прочая дебиторская задолженность                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)        | Дебиторская задолженность:<br>покупателей и заказчиков;<br>поставщиков и подрядчиков;<br>по налогам и сборам;<br>по расчетам с персоналом;<br>разных дебиторов;<br>прочая дебиторская задолженность                                                                                                                                                |
| Расчеты с учредителями                                                                                   | по вкладам в уставный фонд;<br>прочие                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Денежные средства                                                                                        | денежные средства на депозитных счетах                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Финансовые вложения                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Прочие оборотные активы                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| ИТОГО по разделу II                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

Как свидетельствуют данные таблицы 2, в состав оборотных активов входят различные виды материальных ценностей, денежные средства и средства в расчетах независимо от средств погашения задолженности. Отсюда следует, что необходимо научное обоснование состава оборотных активов, принципов их формирования и отражения в бухгалтерском балансе. В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета оборотных активов центральное место занимает их оценка и, прежде всего, оценка материалов (табл. 3).

Таблица 3

## Оценка оборотных активов

| Отдельные виды оборотных активов                      | Оценка                                                                                                                                    |
|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Материалы                                             | оцениваются по фактической себестоимости                                                                                                  |
| Готовая продукция                                     | учитываются по себестоимости их производства                                                                                              |
| Дебиторская задолженность                             | учитывается по цене реализации                                                                                                            |
| Товары                                                | оцениваются по стоимости приобретения                                                                                                     |
| Отгруженные товары, сданная работа и оказанные услуги | отражаются по фактической или нормативной (плановой) себестоимости                                                                        |
| Незавершенное производство                            | отражается:<br>по фактической или плановой себестоимости;<br>по прямым статьям затрат;<br>по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов |
| Расходы будущих периодов                              | подлежат списанию в установленном организацией порядке                                                                                    |

Согласно п. 25 Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов, утвержденной Постановлением Министерства финансов от 17 июля 2007 г. № 114, материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При этом в качестве фактической себестоимости приобретенных материалов рассматривается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость [12].

Существует несколько источников поступления материалов в организацию, каждому из которых соответствует свой порядок формирования фактической себестоимости. Таким образом, состав затрат, которые могут быть отнесены на себестоимость материалов при их оценке, зависит от способа их приобретения (табл. 4).

Таблица 4

## Формирование фактической себестоимости материалов

| Источник поступления материалов                                                                                                 | Порядок формирования фактической себестоимости                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Покупка у других организаций                                                                                                    | стоимость материалов по ценам приобретения;<br>транспортно-заготовительные расходы;<br>расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях                    |
| Создание собственными силами                                                                                                    | по фактическим затратам, связанным с производством данных материалов                                                                                                                                                                 |
| Внесение учредителями в качестве вклада в уставный фонд                                                                         | исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.<br>Если расходы по доставке ТЗР оплачивает принимающая сторона, фактическая себестоимость материалов увеличивается на сумму произведенных расходов. |
| Поступление материалов по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества | исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету                                                                                                                                                              |

В соответствии с п. 40 Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов разрешается применение в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов учетных цен, в качестве которых могут использоваться: покупные цены; фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года); планово-расчетные цены; средняя цена группы.

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по способу ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретения материалов).

Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) материалов производится в течение отчетного года и отражается в учетной политике организации, исходя из допущения последовательности применения учетной политики [12, п. 34].

Таким образом, согласно действующему законодательству Республики Беларусь предусмотрено использование разных способов оценки поступления и отпуска материалов, выбор которых определяется самой организацией и закрепляется в учетной политике.

Методика отражения в отчетности оборотных активов рассматривается совокупностью Международных стандартов финансовой отчетности, основными из которых являются МСФО 2 «Запасы», 7 «Отчеты о движении денежных средств» и 36 «Обесценение активов». Согласно Международным стандартам финансовой отчетности

к оборотным активам применяются следующие виды оценок: фактическая стоимость приобретения, возможная цена продажи и дисконтированная стоимость (табл. 5).

Таблица 5

**Виды оценок оборотных активов и их характеристика согласно МСФО**

| Виды оценок                        | Характеристика                                                                                                                                                                               |
|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Фактическая стоимость              | это сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость другого возмещения, передаваемого для приобретения актива на момент его приобретения     |
| Возможная цена продажи             | сумма денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях, либо чистая стоимость реализации, либо рыночная стоимость |
| Убыток от обесценения              | это сумма, на которую балансовая стоимость актива выше его рыночной стоимости                                                                                                                |
| Чистая стоимость реализации актива | цена договора купли-продажи подобного актива либо другая информация, которая позволяет судить о возможной сумме от реализации актива                                                         |
| Дисконтированная стоимость         | дисконтированная стоимость будущего чистого поступления денежных средств, которые предположительно будут создаваться данным активом                                                          |

Таким образом, такой вид оценки, как дисконтированная стоимость в отечественной практике не применяется.

В процессе производственной деятельности происходит постоянная трансформация элементов оборотных активов (рис. 1). Для нормальной деятельности организации оборотный капитал (активы) должен находиться на всех стадиях производственного (операционного) цикла и во всех формах (товарной, производительной и денежной). Таким образом, кругооборот оборотных активов начинается с момента расходования денежных средств на приобретение необходимых материальных ценностей для производства продукции до момента получения денежных средств за реализованную готовую продукцию и услуги.



Рис. 1. Трансформация оборотных активов в процессе их кругооборота

Концепция управления оборотными активами сводится к обеспечению организации минимальным, но достаточным объемом денежных средств для поддержания ее постоянной платежеспособности и ликвидности бухгалтерского баланса. Она включает в себя следующие аспекты:

- учет всех составляющих элементов оборотных активов на каждую отчетную дату;
- анализ состояния и причин, в силу которых у организации сложилось негативное положение с оборачиваемостью оборотных активов;
- разработку и внедрение в практику работы экономических служб организации современных методов управления оборотными активами;
- контроль за текущим состоянием важнейших элементов оборотных активов (запасов и расчетов с дебиторами) в процессе производственно-коммерческой деятельности организации [6, с. 369].

Трансформация оборотных активов в процессе их кругооборота детерминирует порядок составления записей в учете и отражения хозяйственных операций на соответствующих счетах. Упрощенно схему хозяйственных операций по учету оборотных активов на счетах бухгалтерского учета можно представить следующим образом (рис. 2).

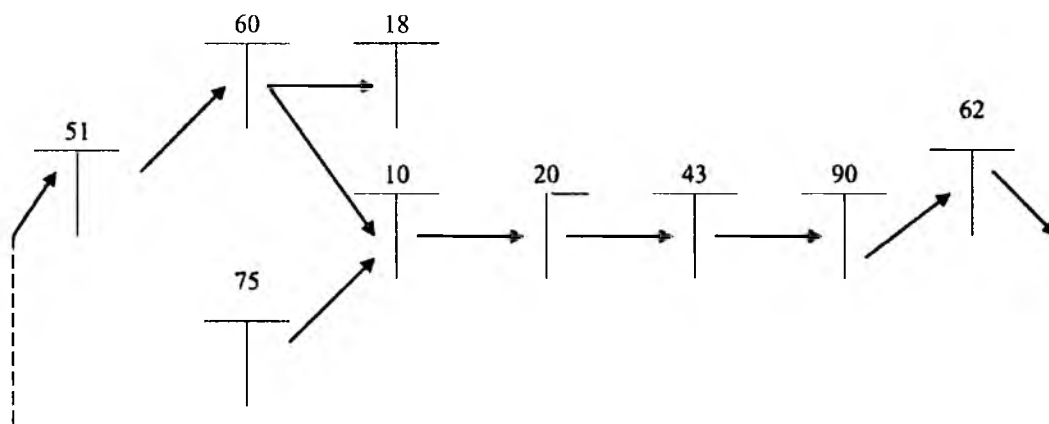


Рис. 2. Упрощенная схема отражения хозяйственных операций по учету оборотных активов на счетах бухгалтерского учета

В целом процесс учета в рамках управления оборотными активами выглядит следующим образом. Бухгалтерский учет регистрирует состояние всех видов оборотных активов на начало и конец отчетного периода, а также их движение. Отслеживается движение денежных средств в кассе, на счетах в банке и в форме ценных бумаг, контролируется изменение дебиторской задолженности и финансовых обязательств по видам плательщиков и кредиторов. Учет ведется на основе первичных документов.

**Закключение.** В настоящее время принципы управления оборотными активами в научной литературе в полной мере не проработаны, отсутствует комплексная политика управления оборотными активами у подавляющего большинства белорусских организаций. Однако очевидно, что имманентной составляющей такой системы управления является принятая на практике методология бухгалтерского учета и анализа как основные информационные источники для принятия соответствующих управленческих решений.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бобылева А.З. Финансовые управленческие технологии: Учебник.— М.: ИНФРА-М, 2007.— 492 с.
2. Ткачук, М.И. Управление оборотными активами предприятия: теория и практика: пособие для студентов вузов / М.И. Ткачук, О.А. Пузанкевич.— Мн.: Тесей, 2007.— 144 с.
3. Шеремет, А.Д., Ионова, А.Ф. Финансы предприятий: менеджмент и анализ: учебн. пособие / А.Д. Шеремет, А.Ф. Ионова.— 2-е изд., испр. и доп.— М.: Инфра-М, 2006.— 479 с.
4. Панков, Д.А., Пашковская, Л.В. Финансовый менеджмент: Учебное пособие / Д.А. Панков, Л.В. Пашкевич, О.В. Дражина и др.; Под ред. Д.А. Панкова.— Мн.: БГЭУ, 2005.— 363 с.
5. Григорьева, Е.М., Перепечкина, Е.Г. Финансы корпораций: учебн. пособие / Под ред. Г.А. Тактарева.— М.: Финансы и статистика, 2006.— 288 с.
6. Богарев, В.В. Современный финансовый менеджмент.— Спб.: Питер, 2006.— 464 с.
7. Самсонова, Н.Ф. Финансы, денежное обращение и кредит: Учебн.: краткий курс / Под ред. д. э. н., проф. Н.Ф. Самсонова.— М.: ИНФРА-М, 2007.— 302 с.
8. Терехова, В.А. Финансовый учет: Краткий курс.— Спб.: Питер, 2005.— 368 с.
9. Забродская, Н.Г. Экономика и статистика предприятия: Учебное пособие / Н.Г. Забродская.— М.: Издательство деловой и учебной литературы, 2007.— 2-е изд.— 352 с.
10. Чуев, И.Н., Чуева, Л.Н. Экономика предприятия: Учебник.— 4-е изд., перераб. и доп.— М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2007.— 416 с.
11. Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19.
12. Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов: Постановление Минфина Респ. Беларусь от 17.07.2007 № 114 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2007.— № 8/16947.
13. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Минфина Респ. Беларусь, 30.05.2003 г., № 89 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2003.— № 8/9975.