

появится реальный источник финансовых ресурсов, сформированный за счет амортизации основных средств, прибыли на накопление, средств целевого финансирования и прочих средств. Это позволит получать качественную информацию для принятия управленческих решений и организовать эффективный контроль за формированием и использованием источников финансирования вложений во внеоборотные активы организации.

Таким образом, предложенная методика, излишне не усложняя систему счетов по учету капитала, позволяет существенно повысить информативность и контрольные функции учета и отчетности, исключив тем самым диспропорцию информационного обеспечения между вложениями во внеоборотные активы и источниками их финансирования.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2010: стат. сб. — Минск: Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 2010.
2. Шевлюков, А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества / А.П. Шевлюков. — Гомель: Белорус. торгово-экон. ун-т потреб. кооперации, 2009.
3. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальщкая и др. ; под ред. А.П. Михалкевича. — 4-е изд., с изм. — Минск: БГЭУ, 2006.
4. Цыганков, К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. — М.: Магистр, 2009.
5. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета : приказ М-ва финансов Респ. Казахстан, 23 мая 2007 г., № 185; Зарегистрирован в М-ве юстиции Респ. Казахстан 29 июня 2007 г. № 4771 [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1145429273&chapter=1209354844&lang=rus>. — Дата доступа: 18.11. 2010.
6. Ванкевич, В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / В.Е. Ванкевич; Белорус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2007. — 21 с.
7. Кузьмич, Т.С. Развитие учета и аудита собственного капитала как источника формирования средств и инвестиций в расширенное воспроизводство : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Т.С. Кузьмич; Белорус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2008. — 21 с.
8. Фомичева, Л.П. Учет добавочного капитала / Л.П. Фомичева // Бухгалт. учет. — 2009. — № 4.

*Статья поступила
в редакцию 25.03. 2011 г.*

Т.В. СТУПЕНЕВА

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

В условиях интегрирования многих организаций Республики Беларусь в международное экономическое пространство и поиска резервов, помогающих улучшить использование каждой статьи оборотных средств, а также учитывая значимость каждой из них при оценке показателей финансового состояния и платежеспособности организаций в условиях их гармонизации, в основу классификации оборотных средств должны быть положены принципы Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Татьяна Васильевна СТУПЕНЕВА, соискатель кафедры экономики промышленных предприятий Белорусского государственного экономического университета.

В Международных стандартах финансовой отчетности 2009 г. в пункте 66 отмечено, что «организация должна в обязательном порядке классифицировать актив как краткосрочный, когда:

а) она предполагает реализовать актив или намерена осуществить его продажу или потребление при обычных условиях операционного цикла;

б) она удерживает актив главным образом для целей продажи;

с) она предполагает реализовать актив в течение двенадцати месяцев после отчетного периода; или

д) актив представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств (как определено в международном стандарте LAS 7), кроме случаев, когда его запрещено обменивать или использовать для погашения какого-либо обязательства в течение, по меньшей мере, двенадцати месяцев после отчетного периода.

Организация должна в обязательном порядке квалифицировать все прочие активы как долгосрочные» [1, 17].

При этом в МСФО 2009 г. дается такое определение понятия «операционный цикл». В пункте 68, измененном усовершенствованием МСФО, записано, что «операционный цикл организации представляет собой период времени между приобретением активов для переработки и их превращением в денежные средства или эквиваленты денежных средств. Когда обычный операционный цикл организации не поддается четкому определению, предполагается, что его продолжительность составит двенадцать месяцев. Краткосрочные активы включают те активы (такие как запасы и дебиторская задолженность покупателей и заказчиков), которые продаются, потребляются и реализуются как часть обычного операционного цикла, даже когда их не ожидается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетного периода. Краткосрочные активы также включают в себя активы, которые предназначены, главным образом, для целей торговли (финансовые активы в рамках этой категории классифицируются как предназначенные для торговли в соответствии с Международным стандартом LAS 39), а также краткосрочную часть долгосрочных финансовых активов» [1, 17].

В пункте 69 МСФО 2009 г. дано определение краткосрочных обязательств и подчеркивается, что к ним относятся обязательства тогда, когда их предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла организации в течение двенадцати месяцев после отчетного периода, это обязательство осуществляется, главным образом, для целей продажи.

В пункте 70 МСФО 2009 г. отмечено, что «некоторые краткосрочные обязательства, такие как кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками и некоторые начисления работнику и другие операционные затраты, составляют часть оборотного капитала, используемого в обычном операционном цикле организации. Организация классифицирует такие операционные статьи как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению более чем через двенадцать месяцев после отчетного периода. При классификации активов и обязательств организации применяется один и тот же обычный операционный цикл. Когда обычный операционный цикл организации не поддается четкому определению, предполагается, что продолжительность составляет двенадцать месяцев» [1, 18].

Итак, в МСФО содержатся методологические принципы классификации оборотных активов по критерию их участия в сферах производства и обращения. В основе такой классификации положен кругооборот оборотных активов по следующим стадиям:

– стадия превращения денежных средств предприятия в запасы сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива и других аналогичных ценностей, необходимых для производства продукции;

– стадия производства продукции, при которой запасы сырья, материалов и полуфабрикатов превращаются в готовую продукцию. Эта стадия характеризует непосредственный производственный процесс. На предприятиях с большим объемом незавершенной продукции в рамках осуществляе-

мого производственного процесса их движение может быть выделено в отдельную самостоятельную стадию;

– завершающая стадия кругооборота оборотных средств состоит в превращении запасов готовой продукции в денежные средства. Эта стадия характеризует осуществление процесса реализации продукции с различными формами последующей оплаты за нее.

Несмотря на рекомендации МСФО классифицировать оборотные активы в соответствии с производственным циклом на оборотные средства (краткосрочные активы), используемые в процессе производства, и оборотные средства (краткосрочные обязательства), используемые в сфере обращения, как быстро конвертируемые в денежные средства, в экономической практике они не используются.

В инструкциях Министерства финансов, Министерства экономики Республики Беларусь по формированию оборотных активов рекомендовано включать показатели, представленные в таблице.

Состав оборотных активов организаций Республики Беларусь

В бухгалтерских балансах организаций 2008—2011 гг. [2]	По проекту бухгалтерских балансов организаций на 01.01. 2012 г/	В бизнеспланах коммерческих организаций [3]	В бизнеспланах инвестиционных проектов организаций [4]
1	2	3	4
ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ	ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ
	Долгосрочные активы предназначенные для реализации		
Запасы и затраты	Запасы	Запасы и затраты	Запасы и затраты
В том числе:	В том числе:	В том числе:	В том числе:
сырье, материалы и другие аналогичные активы	сырье, материалы и другие аналогичные активы	сырье, материалы и другие активы незавершенное производство и полуфабрикаты	сырье, материалы незавершенное производство
животные на выращивании и откорме	животные на выращивании и откорме	готовая продукция и товары для реализации	готовая продукция и товары для реализации
затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты	незавершенное производство	товары отгруженные	товары отгруженные
расходы на реализацию готовой продукции и товаров для реализации	готовая продукция	прочие оборотные активы	Налоги по приобретенным ценностям
товары для реализации	товары	Налоги по приобретенным ценностям	В том числе:
товары отгруженные	прочие запасы	Дебиторская задолженность	поставщиков и заказчиков
выполненные этапы по незавершенным работам	Выполненные этапы по незавершенным работам	Денежные средства	разных дебиторов и прочая дебиторская задолженность
незавершенным работам	Текущие расходы будущих периодов	Финансовые вложения	Денежные средства
расходы будущих периодов	Краткосрочная дебиторская задолженность	Прочие оборотные активы	Прочие оборотные активы
прочие запасы и затраты	В том числе:		
Налоги по приобретенным товарам, работам и услугам	покупателей и заказчиков		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	авансы выданные по расчетам с бюджетом		
В том числе:	по расчетам по социальному страхованию и обеспечению		
покупателей и заказчиков	налоги по приобретенным товарам работам и услугам персонала		
прочая дебиторская задолженность	прочая дебиторская задолженность		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	Краткосрочные финансовые вложения		

1	2	3	4
В том числе: покупателей и заказчиков по налогам и сборам поставщиков и подрядчиков по расчетам с персоналом разных дебиторов прочая дебиторская задолженность Расчеты с учредителями В том числе: по вкладам в уставный фонд прочие Денежные средства В том числе денежные средства на депозитных счетах Финансовые вложения. Прочие оборотные активы	Денежные средства и их эквиваленты Прочие текущие активы		

Примечание: разработана нами по данным состава оборотных активов в действующем бухгалтерском балансе организаций Республики Беларусь, в проекте бухгалтерского баланса на 2012 г., в бизнес-планах коммерческих организаций и инвестиционных проектов.

По критерию участия оборотных средств в сфере производства и сфере обращения такая классификация в бухгалтерских балансах Украины и Российской Федерации не предусмотрена (см. ниже).

Классификация оборотных средств в бухгалтерском балансе организаций Украины и Российской Федерации

<i>Раздел II «Оборотные активы» бухгалтерского баланса организаций Украины</i>	<i>Раздел II «Оборотные активы» бухгалтерского баланса организаций Российской Федерации</i>
1. Производственные запасы	1. Запасы
2. Текущие биологические активы	2. Налоги на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
3. Незавершенное производство	3. Дебиторская задолженность
4. Готовая продукция	4. Финансовые вложения
5. Товары	5. Денежные средства
6. Векселя полученные	6. Прочие оборотные активы
7. Дебиторская задолженность за товары, работы, услуги:	
7.1. Чистая реализационная стоимость	
7.2. Первичная стоимость	
7.3. Резерв сомнительных долгов	
8. Дебиторская задолженность по расчетам:	
8.1. С бюджетом	
8.2. По выданным авансам	
8.3. По начисленным доходам	
8.4. По внутренним расчетам	
9. Другая текущая дебиторская задолженность	
10. Текущие финансовые инвестиции	
11. Денежные средства и их эквиваленты:	
11.1. В национальной валюте	
11.2. В иностранной валюте	
12. Другие оборотные активы	

Примечание: разработана нами по данным оборотных активов в бухгалтерских балансах организаций Украины и Российской Федерации [5; 6].

В разделах «Оборотные активы» в бухгалтерских балансах Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины дается их различная детализация. В бухгалтерском балансе Российской Федерации оборотные активы приведены по укрупненным позициям, в балансе Украины они детализированы. Долгосрочные биологические активы, долгосрочная дебиторская задолженность, долгосрочные финансовые инвестиции отражаются отдельно в разделе I баланса «Внеоборотные активы».

В действующем балансе Республики Беларусь оборотные активы включают и долгосрочную дебиторскую задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты), и долгосрочные финансовые инвестиции, не выделены в отдельную группу «Готовая продукция», которая характеризует результаты производственного процесса, и «Товары для реализации». В одну группу с запасами включены также «Товары отгруженные», которые целесообразно отражать в составе дебиторской задолженности.

При рассмотрении состава статей оборотных активов следует разделять их по участию в сфере производства и в сфере обращения, исходя из производственного процесса, их оборачиваемости и притока денежных средств. В учете и балансе их надо подразделять на 3 группы: производственные запасы и затраты, готовая продукция и товары для реализации, оборотные активы в сфере обращения.

К производственным запасам и затратам целесообразно отнести сырье, материалы и другие аналогичные активы, животных на выращивании и откорме, незавершенное производство.

Остатки нереализованной готовой продукции целесообразно выделять в самостоятельную группу, так как это результат использования производственных запасов. В эту группу необходимо включить также долгосрочные активы, предназначенные для реализации, и товары для реализации.

В состав оборотных активов в сфере обращения, исходя из статей в проекте бухгалтерского баланса Республики Беларусь на 2012 г., рекомендуется включить следующие:

- выполненные этапы по незавершенным работам;
- текущие расходы будущих периодов;
- краткосрочная дебиторская задолженность

в том числе:

- покупателей и заказчиков,
- авансы выданные,
- по расчетам с бюджетом,
- по расчетам по социальному страхованию и обеспечению,
- налоги по приобретенным товарам, работам и услугам,
- персонала,
- прочая дебиторская задолженность;
- краткосрочные финансовые вложения;
- денежные средства и их эквиваленты;
- прочие текущие затраты.

В проекте бухгалтерского баланса Республики Беларусь на 2012 г. имеется ряд положительных изменений, но готовая продукция и товары для реализации остаются в составе запасов, что не соответствует их экономическому содержанию.

К положительным изменениям в проекте бухгалтерского баланса Республики Беларусь следует отнести и то, что долгосрочную дебиторскую задолженность, долгосрочные финансовые активы, долгосрочные расходы будущих периодов предусматривается перенести в раздел I баланса «Долгосрочные активы». Товары отгруженные включены в краткосрочную дебиторскую задолженность. В раздел II баланса «Текущие активы» предусматривается включить долгосрочные активы, предназначенные для реализации.

Такие изменения должны обеспечить единство классификации оборотных (текущих) активов в бухгалтерской отчетности и статистическом ежегоднике Республики Беларусь, в котором они в настоящее время приводятся в следующем виде:

Оборотные активы — всего,

В том числе:

запасы и затраты,

из них производственные запасы;

затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты;

готовая продукция и товары для реализации;

товары отгруженные;

налоги по приобретенным товарам, работам, услугам;

денежные средства;

финансовые вложения;

расчеты и прочие оборотные активы [7, 487].

Рассматривая оборотные активы как ресурсы, принимающие участие в производственном процессе и в сфере обращения, т.е. в кругообороте средств в течение двенадцати месяцев, часть которых сформирована за счет собственных источников, а вторая — за счет заемных, возникает практическая необходимость классифицировать оборотные средства на собственные и заемные.

К собственным краткосрочным активам относится та их часть, которая была сформирована за счет собственных источников: уставного фонда, добавочного фонда, резервного фонда и нераспределенной прибыли. К заемным краткосрочным активам относятся активы, сформированные за счет краткосрочной кредиторской задолженности, задолженности по краткосрочным кредитам банка и задолженности бюджету по налоговым обязательствам.

Итак, исследование показало, что статьи оборотных средств должны формироваться на принципах МСФО, где предусмотрено отражение информации в каждой из них по существу, срокам, содержанию, а также по критериям собственности средств и их источникам.

При оценке финансового состояния организации во всех странах СНГ оборотные активы классифицируются на собственные и заемные. Так, в соответствии с Методическими указаниями Российской Федерации по проведению анализа финансового состояния организации при соответствующей оценке финансового состояния рассчитывается собственный капитал в обороте «...как разность между собственным капиталом организации и ее внеоборотными активами. Наличие собственного капитала в обороте (собственных оборотных средств) является одним из важных показателей финансовой устойчивости организации. Отсутствие собственного капитала в обороте организации свидетельствует о том, что все оборотные средства, а также, возможно, часть внеоборотных активов (в случае отрицательного значения показателя) сформированы за счет заемных средств (источников)» [8].

В соответствии с пунктом 3.12 Методических указаний Российской Федерации по проведению анализа финансового состояния организаций, рассчитывается также «...доля собственного капитала в оборотных средствах (коэффициент обеспеченности собственными средствами)... как отношение собственных средств в обороте ко всей величине оборотных средств. Показатель характеризует соотношение собственных и заемных оборотных средств и определяет степень обеспеченности хозяйственной деятельности организации собственными оборотными средствами, необходимыми для ее финансовой устойчивости» [8].

Согласно пункту 2 Инструкции по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности, в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 08.05. 2008 г. № 79/99/50 (далее — Инструкция), «основной целью проведения анализа финансового состояния организаций является обоснование решения о признании структуры бухгалтерского баланса неудовлетворительной, а организаций — неплатежеспособными» [9].

Пункт 7 Инструкции предусматривает: «В качестве критериев для оценки удовлетворенности структуры бухгалтерского баланса используются

следующие показатели: коэффициент текущей ликвидности; коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами» [9]. В соответствии с пунктом 9 той же Инструкции «коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами» (K_{co}) характеризует наличие их у организации для обеспечения ее финансовой устойчивости (см. формулу).

$$K_{co} = \frac{\text{Источники средств (капитал и резервы) + Резервы предстоящих расходов} - \text{Внеоборотные активы}}{\text{Оборотные активы}}$$

В экономической литературе имеются и другие точки зрения по расчету коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами. Так, профессор Л.Л. Ермолович считает, что внеоборотные активы в расчете следует уменьшать на вложения в незавершенное строительство и неустановленное оборудование, на основные средства жилищно-социальной сферы деятельности, поскольку эти активы не принимают участия в процессе производства продукции, работ, услуг. Такой подход интересен с научной и практической точек зрения [10, 45—46].

В заключение отметим, что актуальность исследования обусловлена несоответствием сложившейся практики классификации оборотных средств требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: изд. на рус. яз. — М.: Аске-ри-Асса, 2009.
2. 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 М-ва финансов Респ. Беларусь, 14.02. 2008 г., № 19: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 11.12. 2008 г., № 187 / Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. — 2008. — 7 марта. — № 8/18345.
3. Об утверждении рекомендаций по разработке прогнозов развития коммерческих организаций на пять лет и рекомендаций по разработке бизнес-планов развития коммерческих организаций на год: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, 30 окт. 2006 г., № 186: в ред. постановления М-ва экономики Респ. Беларусь от 30.10. 2007 г. № 190 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.
4. Об утверждении Правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов: в ред. постановления М-ва экономики Респ. Беларусь от 07.12. 2007 г., № 214: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь от 31 авг. 2005 г., № 158 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.
5. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 «Баланс»: утв. приказом М-ва финансов Украины 31 марта 1999 г. № 87: в ред. приказа М-ва финансов Украины от 18 марта 2011 г. № 372 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.balance.ua/sai/blanks/f_1. — Дата доступа: 07.05. 2011.
6. О формах бухгалтерской отчетности от 2 июля 2010 г. № 66н: приказ М-ва финансов Рос. Федерации // Бюл. нормативных актов федеральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс]. — 2010. — № 35. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?reg=doc;base=LAW;n=101825>. — Дата доступа: 14.04. 2011.
7. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2010 г. — Минск: Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 2010.
8. Об утверждении методических указаний по проведению анализа финансового состояния организаций: приказ Федер. службы по финансовому оздоровлению и банкротству Рос. Федерации, 23 янв. 2001 г. № 16 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?reg=doc;base=LAW;n=105318>. — Дата доступа: 20.04. 2011.
9. О внесении изменений и дополнений в Инструкцию по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь, 8 мая 2008 г. № 79/99/50 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2008. — 8/18833.
10. Ермолович, Л.Л. Бухгалтерский учет активов промышленной организации как информационной базы финансового состояния / Л.Л. Ермолович // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2010. — № 4 (81).

Статья поступила
в редакцию 27.04. 2011 г.

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