



## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

**В.Е. ВАНКЕВИЧ**

---

### *ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ*

---

Переход на международные стандарты финансовой отчетности, введение нового Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению в Республике Беларусь, интегрирование бухгалтерского учета в международное экономическое пространство требуют развития теории и практики бухгалтерского учета внеоборотных активов как информационной базы формирования производственного потенциала не только каждой организации, но и страны в целом. В первую очередь это относится к формированию стоимости внеоборотных активов. Последняя оказывает непосредственное влияние на конкурентоспособность и финансовое состояние предприятия, величину налога на недвижимость и себестоимость выпускаемой и реализуемой продукции. По данным консолидированного бухгалтерского баланса отраслей, удельный вес внеоборотных активов в общей величине всех активов по состоянию на 1 января 2005 г. в целом по народному хозяйству составлял 77 %; в промышленности — 69,9; в сельском хозяйстве — 79,1; на транспорте — 90,7, в строительстве — 82 %. Научное обоснование слагаемых внеоборотных активов требует раскрытия их экономического содержания и совершенствования классификации по критерию участия в производственном процессе, создания экономической выгоды, как этого требуют международные стандарты по финансовой отчетности, рассматривающие актив как потенциал, который войдет, прямо или косвенно, в поток денежных средств и обеспечит экономическую выгоду.

В учетно-аналитической практике стран СНГ отдельные слагаемые внеоборотных активов не принимают участия в основной деятельности по формированию экономической выгоды, но отражаются на одном счете с активами предпринимательской деятельности, что не соответствует правилам по отражению на счетах бухгалтерского учета однородной информации. В сложившейся учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины и Молдовы принципы формирования внеоборотных активов, когда, с одной стороны, они приносят экономическую выгоду, а с другой — используются в социально-культурной сфере, считаются общепризнанными. Однако в данных странах первая и вторая части слагаемых внеоборотных активов организации не отражаются на отдельных счетах бухгалтер-

---

*Владимир Евгеньевич ВАНКЕВИЧ, соискатель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.*

ского учета. Для устранения этого недостатка требуется решить с научной и практической точек зрения ряд вопросов:

во-первых, необходимо раскрыть экономическое содержание понятия “внеоборотные активы” и обосновать их классификацию по критерию участия в коммерческой и некоммерческой деятельности долгосрочных материальных активов;

во-вторых, в соответствии с рекомендуемой классификацией долгосрочных материальных активов обосновать открытие необходимых счетов и субсчетов бухгалтерского учета для отражения информации однородного содержания по каждому их слагаемому;

в-третьих, в связи с введением новых счетов и субсчетов для бухгалтерского учета активов требуется совершенствовать бухгалтерский учет источников формирования внеоборотных активов по критерию их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности.

Изучение нормативных документов по бухгалтерскому учету, действующих в Республике Беларусь, Молдове, Украине и Российской Федерации показало, что определение понятия “внеоборотные активы” в них отсутствует. Большая часть внеоборотных активов формируется по единому принципу: долгосрочному участию их в процессе производства (более одного года) и перенесению стоимости на изготавливаемую продукцию частями в течение нескольких лет. Поэтому так называемые внеоборотные активы постоянно находятся в кругообороте средств предприятия путем перенесения их стоимости на изготавливаемую продукцию и выполняемые услуги через амортизационные отчисления. Цикл этого кругооборота более длительный, но осуществляется постоянно. Поэтому, на наш взгляд, более правомерна точка зрения тех ученых, которые определяют внеоборотные активы: “...как собственные средства фирм, изъятые ими из хозяйственного оборота, но отражаемые в бухгалтерском балансе. К внеоборотным активам относят отвлеченные средства, текущие изъятия оборотных средств, основные средства, переданные филиалам и подразделениям фирмы” [1, 61].

Это мнение вполне обосновано, так как данные активы по сути не должны участвовать в кругообороте средств. Противоположной точки зрения придерживаются О. Левкович, И. Бурцева, Т. Манцерова: “В бухгалтерском учете под внеоборотными активами понимают совокупность основных средств и нематериальных активов, отличительной особенностью которых является многократное участие в производственном процессе и постепенное перенесение стоимости на вновь созданную потребительскую стоимость (изготовленную продукцию)” [2, 52].

К активам, которые принимают участие в процессе производства продукции и обеспечении притока денежных средств, осуществляют кругооборот через начисление амортизационных отчислений, а также к активам, которые будут использоваться в будущем на длительной основе и обеспечат необходимые производственные условия (земля, природные ресурсы, оборудование к установке, незавершенные капитальные вложения), формируемые в основном за счет собственных источников, было бы обоснованно применять понятия “долгосрочные материальные и нематериальные активы коммерческой деятельности” и “долгосрочные материальные активы социально-культурной сферы деятельности” вместо общего понятия “внеоборотные активы”.

В планах счетов бухгалтерского учета в вышеназванных странах в состав активов организации включены статьи, которые не приносят экономической выгоды. Так, в Российской Федерации и Республике Беларусь к ним относятся вложения во внеоборотные активы; в Украине и Молдове — незавершенное строительство (незавершенные материальные активы), долгосрочные финансовые вложения, долгосрочные финансовые ресурсы, оборудование к установке. Как в первом, так и во втором случаях вложения во внеоборотные активы, незавершенное строительство (незавершенные материальные активы), долго-

срочные финансовые инвестиции и т.д. не принимают участия в кругообороте средств предприятия, не переносят свою стоимость в виде амортизационных отчислений на изготавливаемую продукцию и, как следствие, не обеспечивают приток денежных средств организации для ведения хозяйственной деятельности и формирования показателей платежеспособности и источников собственных средств в течение 12 месяцев, как требуется по МСФО.

Вместе с тем в предисловии к МСФО говорится: “Активы — это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем...”

Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, — это потенциал, который войдет, прямо или косвенно, в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств компании. Потенциал может быть производительным, т. е. быть частью операционной деятельности компании. Он также может принимать форму конвертируемости в денежные средства или их эквиваленты, или способности сокращать отток денежных средств, как, например, альтернативный производственный процесс снижает производственные затраты. Компания обычно использует свои активы для производства товаров, услуг, способных удовлетворить желания и потребности покупателей, поскольку товары и услуги могут удовлетворять желания и потребности, покупатели готовы платить за них и тем самым увеличивать поток денежных средств компании.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в компанию разными путями. Например, актив может быть:

- 1) использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых компанией;
- 2) обменян на другие активы;
- 3) использован для погашения обязательства; или
- 4) распределен среди собственников компании.

Многие активы, например, основные средства, имеют физическую форму. Однако физическая форма не является определяющей для существования актива, так, патенты и авторские права, например, являются активами, если компания ожидает от них приток экономической выгоды в будущем, и они подконтрольны ей” [3, 43–45].

Таким образом, основное свойство внеоборотных активов заключается в их способности создавать экономическую выгоду, определяемую как приток денежных средств или их эквивалентов в организацию. Но экономическую выгоду не могут принести внеоборотные активы социально-культурного назначения и жилищного фонда, закрепленные за обслуживающими хозяйствами, которые оказывают услуги своим работникам или бесплатно, или по экономически незначимым ценам.

Несмотря на то, что это положение становится общепризнанным, в планах счетов стран Европейского союза, англо-американской учетной системы и СНГ не предусматривается определение внеоборотных активов как активов не только участвующих в процессе производства более одного года, но и в создании экономической выгоды для организации. Так, в общем плане счетов бухгалтерского учета французских компаний для учета внеоборотных активов предусматриваются счета 20 “Нематериальные основные средства”, 21 “Материальные основные средства”, 22 “Основные средства, сданные в концессию” [4, 23]. В странах англо-американской учетной системы, где каждая фирма, исходя из своих потребностей, разрабатывает собственный план счетов, также не практикуется выделение отдельных счетов для учета внеоборотных активов социально-культурного назначения, не предназначенного для получения дохода.

Проведенное исследование экономической сущности понятия “внеоборотные активы” с теоретической и практической точек зрения позволило обосновать замену этого понятия на понятие “долгосрочные материальные и нематериальные активы”, активы, которые принимают участие в процессе производства продукции, работ, услуг более одного года, обеспечивают приток экономичес-

кой выгоды в форме денежных средств и приравненных к ним эквивалентов, совершают свой кругооборот через амортизационные отчисления (основные средства). К ним рекомендовано относить также активы, которые не принимают участия в производственном процессе, но приносят экономическую выгоду более одного года (земля, природные ресурсы, арендованные основные средства и др).

В Российской Федерации и в Республике Беларусь в состав активов организации наряду с активами, принимающими участие в процессе производства и не принимающими в нем участия, но обеспечивающими экономическую выгоду организации, включены статьи, которые не приносят экономической выгоды (жилые здания и др.). Поскольку основным свойством классификации внеоборотных активов является их способность приносить или не приносить экономическую выгоду, в планах счетов их необходимо группировать по этому же признаку. Однако экономическую выгоду не могут принести основные средства социально-культурного назначения и жилищного фонда, закрепленные за обслуживающими хозяйствами, которые оказывают услуги своим работникам или бесплатно, или по экономически незначимым ценам.

Несмотря на общепризнанность этого положения, в планах счетов стран СНГ внеоборотные активы не классифицируются как активы, участвующие и не участвующие в процессе производства, но обеспечивающие приток экономической выгоды, и внеоборотные активы некоммерческой деятельности.

Такой подход к классификации внеоборотных активов не соответствует требованиям международных стандартов по финансовой отчетности, в соответствии с которыми “актив признается в балансе, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию, а актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена. Актив признается в балансе, когда были понесены затраты, исключающие вероятность притока экономических выгод в компанию за пределами текущего отчетного периода” [3, 53]. В первую очередь данное требование относится к основным средствам и нематериальным активам. Исходя из этого к внеоборотным активам могут быть отнесены основные средства коммерческой деятельности — основные средства основного вида деятельности, которые занимают наибольший удельный вес в составе внеоборотных активов и принимают непосредственное участие в производстве продукции, работ и услуг. Основные средства социально-культурной сферы и жилые здания, а также средства, находящиеся в запасе и на консервации, не принимают непосредственного участия в кругообороте средств предприятия, что в конечном итоге не обеспечивает приток денежных средств. Следовательно, такие статьи внеоборотных активов, как “Вложения во внеоборотные активы” (счет 08) и “Оборудование к установке” (счет 07) по экономическому содержанию отражают информацию об оборудовании, требующем монтажа, информацию по приобретению объектов природопользования, строительству объектов основных средств, приобретению объектов основных средств, затратам, не увеличивающим стоимость основных средств, приобретению и созданию нематериальных активов, освоению земельных участков, природных ресурсов и др. По экономическому содержанию это капитальные вложения, которые необходимо отражать в специальном разделе, поскольку они не принимают участия в кругообороте средств предприятия.

В Республике Беларусь в соответствии с правилами бухгалтерского учета на счете 01 “Основные средства” отражаются наличие и движение собственных основных средств организации как находящихся в эксплуатации, так и находящихся в запасе и на консервации, полученных в аренду, доверительное управление.

Исходя из приведенного определения внеоборотных активов как средств, используемых в производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг в течение длительного времени (свыше 12-ти месяцев), сформированных за

счет собственных источников и принимающих участие в создании экономической выгоды и в кругообороте средств предприятия через амортизационные отчисления или через оплату за их использование, в состав внеоборотных активов рекомендуется включать:

- долгосрочные материальные и нематериальные активы коммерческой деятельности, принимающие участие в создании экономической выгоды:
  - основные средства коммерческой деятельности,
  - нематериальные активы,
  - доходные вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы,
  - землю и природные ресурсы,
  - вложения в долгосрочные материальные активы коммерческой деятельности;
- долгосрочные материальные активы социально-культурной сферы деятельности:
  - жилые здания,
  - социально-культурные здания и сооружения;
- активы инвестиционной деятельности, т.е. вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы:
  - вложения во внеоборотные активы за исключением земельных участков и объектов природопользования;
  - долгосрочную дебиторскую задолженность.

Рекомендуемая классификация внеоборотных активов в разрезе каждого вида деятельности предполагает разработку дополнительных счетов и субсчетов, что обеспечит информацию для управления эффективностью каждого из видов деятельности.

Для учета долгосрочных материальных активов коммерческой деятельности рекомендованы следующие балансовые счета.

1 раздел баланса “Долгосрочные материальные и нематериальные активы коммерческой и некоммерческой деятельности”:

1.1. Долгосрочные материальные и нематериальные активы коммерческой деятельности:

- 01 “Основные средства коммерческой деятельности” с открытием субсчетов по их видам;
- 02 “Амортизация основных средств коммерческой деятельности”;
- 03 “Доходные вложения в материальные ценности” и субсчета по видам материальных ценностей;
- 04 “Нематериальные активы” и субсчета по видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- 05 “Амортизация нематериальных активов”;
- 07 “Земельные участки и природные ресурсы”:
  - 07-1 “Земельные участки”,
  - 07-2 “Природные ресурсы”,
  - 07-3 “Истощение природных ресурсов”;
- 08 “Вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы” и субсчета к ним;

1.2. Долгосрочные материальные активы некоммерческой деятельности:

- 06 “Основные средства некоммерческой деятельности” с открытием субсчетов к нему;
- 09 “Износ основных средств некоммерческой деятельности”.

На счете 09 “Износ основных средств некоммерческой деятельности” отражается не амортизация, а именно износ в форме общей величины начисленной амортизации. Это обусловлено тем, что амортизационные отчисления основных средств некоммерческой деятельности не учитываются в составе затрат, не

принимают участия в кругообороте средств организации по формированию притока денежных средств или их эквивалентов. Поскольку неустановленное оборудование не участвует в процессе производства продукции, а представляет вложения в основные средства, его необходимо отражать на счете 08 “Вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы” с выделением специального (для этих целей) субсчета.

В некоторых странах СНГ земельные участки отражаются на счете “Основные средства”. Вместе с тем это особые материальные активы, не имеющие срока службы и на которые не начисляются амортизационные отчисления, поэтому их целесообразно учитывать на отдельном счете с открытием субсчетов в разрезе земельных участков, освоенных и находящихся в стадии освоения. Природные ресурсы также должны выделяться на отдельном счете, поскольку это полезные запасы ископаемых, имеющие особенности при их оценке. Субсчета к данному счету должны отражать освоенные и неосвоенные полезные ископаемые. При оценке земельных участков и природных ресурсов используется их рыночная стоимость.

В соответствии с рекомендуемым развитием плана счетов бухгалтерского учета внеоборотных активов требуется совершенствовать и учет источников их формирования. Прежде всего следует собственные источники разделить на используемые для формирования долгосрочных материальных активов коммерческой и некоммерческой деятельности. Для этого необходимо на балансовых счетах бухгалтерского учета источников формирования долгосрочных материальных активов коммерческой деятельности выделить в составе уставного фонда (счет 80) субсчета 80-1 “Фонд долгосрочных материальных активов коммерческой деятельности”, 80-2 “Фонд оборотных активов” и 80-3 “Фонд долгосрочных материальных активов некоммерческой деятельности”. Для учета переоценки основных средств коммерческой деятельности вместо счета 83 “Добавочный фонд” рекомендуется использовать счет 85 “Переоценка долгосрочных материальных и нематериальных активов” и субсчета к нему: 85-1 “Переоценка долгосрочных материальных активов коммерческой деятельности”, 85-2 “Переоценка вложений во внеоборотные активы” и 85-3 “Переоценка активов социально-культурной деятельности”.

С учетом того что амортизационный фонд является основным источником обновления основных средств коммерческой деятельности, занимающих около 80–90 % в составе внеоборотных активов, его целесообразно отражать в составе балансовых счетов на счете 02 “Амортизация основных средств коммерческой деятельности”.

В связи с тем что амортизация основных средств некоммерческой деятельности не принимает участия в формировании затрат на производство продукции, а следовательно, и не принимает участия в кругообороте средств предприятия по обеспечению притока денежной выручки в организацию, ее необходимо отражать на забалансовом счете.

## Литература

1. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2005.
2. Левкович О., Бурцева И., Манцеров Т. Отражение поступления внеоборотных активов // Финансы. Учет. Аудит. 2004. Май.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 1999. М., 1999.
4. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. Мн., 2003.