



ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

Е.Н. ШИБЕКО

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ПРИВАТИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Одной из важнейших причин снижения темпов приватизации государственных предприятий является отсутствие четкого и прозрачного механизма осуществления этого процесса. В немалой степени это касается бухгалтерского учета операций по приватизации, поскольку именно в сфере бухгалтерского учета формируются основные показатели, характеризующие имущество, источники, стоимость приватизируемого предприятия.

Методические указания Министерства финансов “Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий”, утвержденные в 1994 г., устарели в связи с изменившимися экономическими условиями, введением нового Типового плана счетов бухгалтерского учета, инструкции по оценке рыночной стоимости предприятия, новой редакции закона “О бухгалтерском учете и отчетности”, внесении изменений в Положение об оценке государственного имущества и других нормативных актов. Создавшаяся ситуация требует пересмотра не только методики бухгалтерского учета в исследуемой области, но и экономического содержания операций, объектов, результатов приватизации.

Приватизация предприятия представляет собой процесс отчуждения государственного имущества. При этом происходит реорганизация предприятия, включающая в себя 5 форм: преобразование, слияние, присоединение, разделение, выделение. Рассмотрим некоторые аспекты приватизации путем преобразования государственного унитарного предприятия в акционерное общество.

Действующая методика бухгалтерского учета этого процесса рассматривает приватизируемое предприятие как единый материально-вещественный имущественный комплекс. Акцент при формировании информации в бухгалтерском учете делается на активы предприятия. В статье “Приватизируемое действующее предприятие как объект оценки” нами рассматривались причины признания предприятия только как недвижимостью, или имущественный комплекс [1, 109 – 111]. Характер, величина сложившихся собственных источников средств преобразуемого действующего предприятия не раскрываются.

В немногочисленных отечественных публикациях рассматриваются вопросы общих экономических подходов к приватизации, анализируются ее темпы, либо рассматриваются формы реорганизации предприятий при купле-продаже

Елена Николаевна ШИБЕКО, кандидат экономических наук, доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.

долей в уставном фонде и отражение в учете изменения состояния активов (В.Е. Ванкевич, С.Л. Коротаев). Несколько больше внимания этим вопросам уделяют российские ученые: Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Е.А. Лытнева, В.Д. Новодворский, Н.Н. Клинов, М.Л. Пятов, Е.М. Максимова, Л.В. Сотникова, Н.Н. Корзаева и др. Рекомендации российских ученых по отражению операций реорганизации предприятия, в том числе преобразования, основываются на использовании действующей системы счетов бухгалтерского учета. Так, Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Е.А. Лытнева для передачи активов, пассивов и обязательств вновь созданному предприятию предлагают использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [2, 4–9]. Для отражения реализации предприятия как имущественного комплекса и выявления результата М.Л. Пятов рекомендует использовать счет 48 «Реализация прочих активов» в условиях старого плана счетов, что в современных условиях соответствует счету 91 «Операционные доходы и расходы» [3, 8–19]. Считаем, что с этими предложениями нельзя согласиться. Во-первых, реорганизация предприятия происходит в условиях продолжающейся хозяйственной деятельности, т.е. все счета бухгалтерского учета используются для отражения текущих операций и выявления их результатов. Представляется невозможным прямое использование имеющихся счетов для отражения операций по реорганизации (в том числе приватизации) предприятия, поскольку при подведении итогов текущей хозяйственной деятельности произойдет искажение ее результатов. Вычленение из оборотов по счетам сумм, характеризующих процесс реорганизации предприятия, требует значительных трудозатрат и может явиться причиной бухгалтерских и арифметических ошибок. Во-вторых, процесс реорганизации (в том числе приватизации) предприятия занимает длительный период. При этом изменяются показатели уставного фонда, стоимости внеоборотных и оборотных активов и т. п. Согласно требованиям законодательства это влечет за собой изменения в учетной политике, перерегистрацию, что нецелесообразно. В-третьих, операции по реорганизации предприятия носят специфический характер: переоценка имущества по рыночной стоимости, приведение уставного фонда к размеру, соответствующему выкупной стоимости предприятия, отражение оценочной стоимости предприятия, формирование льготированной части стоимости предприятия при его выкупе трудовым коллективом и т.п. Поэтому, уже исходя из экономического содержания последних, для учета невозможно применить синтетические счета действующего плана.

При реорганизации предприятия Н.Н. Карзаева рекомендует формировать вступительный и заключительный балансы на основе укрупнения показателей без отражения факта передачи активов, пассивов и обязательств на счетах бухгалтерского учета [4, 52–56]. Использовать данный подход также не представляется возможным. В процессе реорганизации, в том числе приватизации, происходит перегруппировка источников собственных средств, прежде всего по принадлежности, по характеру обеспечения активами исходя из требований законодательства; возможно увеличение активов и источников на инвестированные в процессе реорганизации средства. Все эти операции требуют систематизации и контроля в учетном процессе.

С учетом вышеизложенного считаем целесообразным введение в план счетов бухгалтерского учета отдельного раздела синтетических счетов «Реорганизация предприятия» для отражения соответствующих операций, характерных для всех форм реорганизации, с кодами 100–110: счет 100 «Собственные источники реорганизации»; счет 101 «Накопленная прибыль/Непокрытый убыток»; счет 102 «Капитализированная прибыль»; счет 103 «Целевое финансирование реорганизации»; счет 104 «Результат переоценки активов»; счет 105 «Источники средств, остающихся в государственной (коммунальной) собственности»; счет 106 «Имущество, остающееся в государственной (коммунальной) собственности»; счет 107 «Оценочная стоимость предприятия»; счет 108 «Расчеты по ре-

организации”; счет 109 “Расходы по реорганизации”. Для аналитического учета в разрезе указанных счетов разрабатываются учетные регистры.

Рассмотрим учет операций по приватизации предприятия в условиях использования предлагаемых синтетических счетов.

В составе источников собственных средств государственного унитарного предприятия учитываются: уставный фонд, резервный фонд, добавочный фонд, нераспределенная прибыль, целевое финансирование. Каждая составная часть источников собственных средств предприятия выступает независимым объектом учета. С одной стороны, размещение средств перечисленных источников в конкретном имуществе, составляющем внеоборотные и оборотные активы предприятия, не зависит от величины каждого из них. С другой стороны, все источники собственных средств находятся в неразрывной взаимосвязи и законодательно установленной взаимозависимости друг от друга. Изменение одного из них влечет за собой изменение других, что и происходит при формировании уставного фонда (капитала) приватизируемого предприятия.

В процедуре приватизации после завершения инвентаризации и оценки имущества производятся операции по приведению уставного фонда к размеру, соответствующему выкупной стоимости предприятия по состоянию на 1 января года, в котором осуществляется преобразование. С этого момента на предприятии не формируются фонды и не закрывается счет 99 “Прибыли и убытки”, поскольку собственные источники не должны меняться. Возникшие суммы текущей прибыли или убытка будут включены в состав источников на момент регистрации приватизированного предприятия.

Согласно действующему порядку учета операций, связанных с приватизацией предприятия, уставный фонд приватизируемого предприятия формируется путем списания на счет 80 “Уставный фонд” всех имеющихся источников средств [5, 8–9]. При этом неясно, как привести величину уставного фонда в соответствии с требованиями Положения о порядке формирования уставного фонда открытого акционерного общества, создаваемого в процессе разгосударствления и приватизации государственной собственности, согласно которому при определении величины уставного фонда создаваемого акционерного общества из стоимости государственного имущества исключаются, помимо обязательств, долгосрочные финансовые вложения, стоимость объектов социальной и инженерной инфраструктуры, стоимость имущества в государственном и мобилизационном резервах и т.д. [6, 18–22]. Приобретение и создание данных объектов производилось за счет источников собственных средств предприятия, и их выделение должно найти отражение в учете. С нашей точки зрения, целесообразно формировать уставный фонд создаваемого акционерного общества в разрезе его составляющих, исходя из значимости источника и его обеспечения активами. Данная аналитическая информация уместна и необходима для формирования бизнес-планов и принятия управленческих решений руководством предприятия как до, так и после приватизации. В этой связи нами предлагается учет формирования уставного фонда (капитала) приватизируемого предприятия осуществлять на отдельном синтетическом счете 100 “Собственные источники реорганизации” в разрезе аналитических статей, представленных на рис. 1.

Представляется, что выделение указанных аналитических статей при формировании общей суммы собственных источников приватизации предприятия позволяет определять и контролировать в дальнейшем его потенциальные финансовые возможности.

Для аккумуляции информации на указанном счете 100 “Собственные источники реорганизации” производится формирование показателей накопленной и капитализированной прибыли. В учете этих операций используются счета 101 “Накопленная прибыль/непокрытый убыток” и 102 “Капитализированная прибыль”. Применяя термин “капитализированная прибыль”, автор присоединяется к мнению таких ученых, как И.А. Бланк, Е.В. Негашев, Р.С. Сайфулин, А.Д. Шеремет, которые считают, что капитализация — это перевод

вновь сформированной прибыли (в полном размере или определенной ее части) в капитал, т.е. реинвестирование.

| Д | Счет 100 “Собственные источники реорганизации” | К |
|---|--|---|
| 1. Оборота нет | | 1. Уставный фонд до реорганизации |
| 2. Непокрытый убыток | | 2. Накопленная прибыль, обеспеченная в подавляющем большинстве денежными средствами |
| 3. Оборота нет | | 3. Капитализированная прибыль, обеспеченная внеоборотными активами, остающимися на балансе приватизируемого предприятия, и денежными средствами в части оборотных средств (амортизационный фонд, фонд пополнения оборотных средств) |
| 4. Фонд переоценки (уценка) | | 4. Фонд переоценки (дооценка) |
| 5. Льгота трудовому коллективу | | 5. Оборота нет |
| 6. Источники средств, остающихся в государственной собственности: прибыль и фонды, использованные на долгосрочные финансовые вложения, создание объектов социальной и инженерной инфраструктуры, гражданской обороны; государственные мобилизационные резервы и др. | | 6. Оборота нет |
| Дебетовый оборот | | Кредитовый оборот |
| | | Сальдо: Собственные источники реорганизации |

Рис. 1. Аналитическая структура счета 100 “Собственные источники реорганизации”

Накопленная прибыль образуется за счет остатка нераспределенной прибыли, неиспользованных средств фондов накопления, социального развития, других подобных фондов, образованных за счет прибыли.

В случае, если на предприятии имел место непокрытый убыток прошлых лет либо перерасход по указанным фондам, на счете 101 “Накопленная прибыль/непокрытый убыток” образуется дебетовое сальдо, показывающее сумму непокрытого убытка на момент приватизации, который в конечном итоге уменьшит величину уставного фонда преобразуемого предприятия. При этом в учете будут произведены бухгалтерские записи, представленные в таблице, пункты 1–8.

Бухгалтерские записи по формированию собственных источников приватизации предприятия

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
|-------|--|------------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1. | Списывается нераспределенная прибыль | 84 | 101 |
| 2. | Списывается нераспределенный убыток | 101 | 84 |
| 3. | Списывается фонд накопления образованный | 84 | 101 |
| 4. | Списывается перерасход по фонду | 101 | 84 |
| 5. | Списывается фонд социального развития образованный | 84 | 101 |
| 6. | Списывается перерасход по фонду социального развития | 101 | 84 |
| 7. | Сформированная накопленная прибыль включается в состав источников приватизации | 101 | 100 |
| 8. | Непокрытый убыток списывается в уменьшение источников приватизации | 100 | 101 |
| 9. | Списывается фонд накопления использованный | 84/3 | 102 |
| 10. | Списывается фонд социального развития в части капитализированных расходов по возведению, приобретению внеоборотных активов социально-культурного назначения, остающихся в собственности предприятия после его приватизации | 84/4 | 102 |
| 11. | Списывается добавочный фонд в части капитализированных расходов по возведению, приобретению внеоборотных активов | 83/3 | 102 |
| 12. | Списывается фонд пополнения оборотных средств | 83/4 | 102 |
| 13. | Сформированная капитализированная прибыль включается в состав источников приватизации | 102 | 100 |

Таким образом, на счете 101 “Накопленная прибыль/непокрытый убыток” формируется показатель накопленной прибыли на начало приватизации предприятия, обеспеченной, в подавляющем большинстве, денежными средствами, или непокрытый убыток (рис. 2).

| Д | Счет 101 “Накопленная прибыль/непокрытый убыток” | К |
|---|--|---|
| 1. Непокрытый убыток | | 1. Нераспределенная прибыль |
| 2. Перерасход по фонду накопления | | 2. Фонд накопления образованный |
| 3. Перерасход по фонду социального развития | | 3. Фонд социального развития в части накопленных сумм, обеспеченных в активе денежными средствами |
| | | 4. Другие образованные подобные фонды (фонд развития новой техники и др.) |
| Дебетовый оборот | | Кредитовый оборот |
| Сальдо: непокрытый убыток | | Сальдо: накопленная прибыль |

Рис. 2. Аналитическая структура счета 101 “Накопленная прибыль/непокрытый убыток”

Капитализированная прибыль образуется за счет: фонда накопления, использованного на капитальные вложения; фонда социального развития в части капитализированных расходов по возведению и приобретению активов социально-культурного назначения, остающихся в собственности будущих акционеров; добавочного фонда, в части капитализированных расходов по приобретению внеоборотных активов; фонда пополнения оборотных средств. В учете производятся бухгалтерские записи, представленные в таблице, пункты 6—13. В итоге, на счете 102 “Капитализированная прибыль” будет сформирован показатель источника средств, обеспеченного в активе баланса объектами основных средств, нематериальных активов, а также денежными средствами (фонд пополнения оборотных средств, амортизационные отчисления) (рис. 3).

| Д | Счет 102 “Капитализированная прибыль” | К |
|-------------|---------------------------------------|--|
| | | 1. Фонд накопления, использованный на финансирование вложений во внеоборотные активы |
| | | 2. Фонд социального развития в части капитализированных расходов по возведению, приобретению внеоборотных активов социально-бытового, культурного и другого назначения |
| | | 3. Добавочный фонд в части капитализированных расходов по возведению, приобретению внеоборотных активов производственного назначения |
| | | 4. Фонд пополнения оборотных средств |
| Оборота нет | | Кредитовый оборот |
| | | Сальдо: капитализированная прибыль |

Рис. 3. Аналитическая структура счета 102 “Капитализированная прибыль”

Неиспользованные средства резервного фонда, созданного предприятием за счет нераспределенной прибыли и являющиеся составной частью источников собственных средств приватизируемого предприятия, согласно указаниям Министерства финансов направляются также на увеличение уставного фонда [5, 8—9]. Поскольку источник формирования резервного фонда один — прибыль, считаем целесообразным включать его в состав собственных источников реорганизации единой статьей, производя при этом следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 82 “Резервный фонд”

Кредит счета 100 “Собственные источники реорганизации”.

В процессе приватизации предприятия заинтересованные организации могут направлять свои средства в виде финансирования расходов по приватиза-

ции. Для учета движения этих средств целесообразно использовать счет 103 “Целевое финансирование реорганизации”. По кредиту данного счета в корреспонденции со счетами денежных средств будет отражаться поступление целевых средств, по дебету (в корреспонденции со счетами расчетов) — их использование.

Большой удельный вес в составе собственных источников средств предприятия занимает фонд переоценки внеоборотных активов, суммы которого аккумулируются на счете 83 “Добавочный фонд”. Исходя из указаний Министерства финансов сумма фонда переоценки включается в состав уставного фонда приватизируемого предприятия. Этот подход спорный. Переоцененная стоимость основных средств и нематериальных активов принимает участие в кругообороте средств предприятия только в размере амортизационных отчислений, включаемых в затраты на производство. Таким образом, часть фонда переоценки обеспечена денежными средствами в размере неиспользованных сумм амортизационных отчислений, часть — капитализирована в виде основных средств, возведенных и приобретенных за счет фонда амортизации. Остальная часть — не обеспечена и сбалансирована только посредством увеличения стоимости основных средств и нематериальных активов. В этой связи представляется обоснованным включать в состав источников реорганизации создаваемого акционерного общества фонд переоценки только в сумме, обеспеченной реальными активами. Расчет данной суммы производится в процессе инвентаризации данной статьи источников собственных средств. Оставшуюся часть фонда переоценки, учитывая его значимость, рекомендуем отражать в активе баланса “красным сторно” отдельной статьей “Инфляционный резерв”. Для учета данных операций целесообразно использовать отдельный синтетический счет 104 “Результат переоценки активов”. На этом счете рекомендуется отражать и суммы переоценки имущества предприятия в целях приватизации. При этом в учете производятся следующие записи:

Дебет счета 83 “Добавочный фонд”

Кредит счета 104 “Результат переоценки активов” — на сумму фонда переоценки на дату приватизации, а также на сумму переоценки в целях приватизации.

Дебет счета 104 “Результат переоценки активов”

Кредит счета 100 “Собственные источники реорганизации” — на сумму фонда переоценки, обеспеченную активами предприятия.

В соответствии с действующим законодательством члены трудового коллектива, принимающие участие в приватизации предприятия, приобретают его имущество (акции) по цене на 20 % ниже оценочной стоимости. Неоплаченная часть стоимости имущества возмещается за счет собственных источников реорганизации предприятия. В учете данная льгота трудовому коллективу отражается записью:

Дебет счета 100 “Собственные источники реорганизации”

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” — на сумму льготы трудовому коллективу.

На баланс приватизируемого предприятия в составе внеоборотных активов могут находиться объекты социально-бытового, культурного назначения: детские сады, спортивные сооружения, профилактории и т.п. Если принято решение о приватизации в том числе и этих объектов, то бухгалтерский учет операций по их приватизации производится по приведенной схеме в составе прочих объектов внеоборотных активов. Если же принято решение о сохранении данных объектов в собственности государства, то представляется, что последние должны быть выделены из состава внеоборотных средств приватизируемого предприятия, равно как и из состава источников средств. Для этого на основании данных инвентаризационных описей и ведомостей определяется стоимость объектов социально-бытовой сферы, остающихся в распоряжении государственных органов, определяется соответствующий источник в равной сумме: фонд накопления использованный или фонд социального развития использованный.

Найденная сумма источника не может входить в состав собственных источников реорганизации приватизируемого предприятия. Для этого используется отдельный синтетический счет 105 “Источники средств, остающихся в государственной (коммунальной) собственности”, где в разрезе видов учитываются соответствующие источники средств посредством бухгалтерской записи:

Дебет счета 100 “Собственные источники реорганизации”

Кредит счета 105 “Источники средств, остающихся в государственной (коммунальной) собственности”.

Включение суммы уставного фонда в собственные источники реорганизации производится по завершению процесса преобразования на дату государственной регистрации созданного акционерного общества бухгалтерской записью:

Дебет счета 80 “Уставный фонд”

Кредит счета 100 “Собственные источники реорганизации”.

Таким образом, на счете 100 “Собственные источники реорганизации” будет сформирована сумма собственных источников, являющаяся базой для определения уставного фонда (капитала), создаваемого в процессе приватизации акционерного общества.

Литература

Шибeko E.H. Приватизируемое действующее предприятие как объект оценки // Вестн. пед. гос. ун-та. 2004. № 9.

Лытнева H.A. и др. Бухгалтерский учет и налогообложение операций по реорганизации обществ с ограниченной ответственностью // Бухгалт. учет. 2000. № 19.

Пятов M.L. Учет и налогообложение операций по договору продажи предприятия // Бухгалт. учет. 2000. № 18.

Карзаева H.H. Составление заключительного баланса при реорганизации // Бухгалт. учет. 2004. № 10.

Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий: Метод. указания М-ва финансов Респ. Беларусь, 4 марта 1994 г., № 38 // Респ., 1994. № 153.

Положение о порядке формирования уставного фонда открытого акционерного общества, создаваемого в процессе разгосударствления и приватизации государственной собственности // Глав. бухгалтер. 2000. № 40.

О.Н. ЕРОФЕЕВА

СОЦИАЛЬНЫЕ НОРМАТИВЫ: РАЗРАБОТКА И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ (ОПЫТ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ)

К важнейшим внутренним функциям государства относится проведение социальной политики. Эффективное социальное регулирование возможно только при применении социальных норм и нормативов (СНиН). Социальный норматив определяет научно обоснованную количественную и качественную характеристику целевого состояния социальных процессов, позволяет оценить достигнутый уровень жизни (на основе сравнения показателей потребления, доходов, имущественной обеспеченности населения с нормативными значениями) и сформировать его модель на перспективу, устанавливает гарантии для населения в области доходов и потребления. Социальные нормативы должны служить базой для прогнозирования и регулирования всех видов доходов. На микроуровне с использованием СНиН должны распределяться социальные фонды.

Оксана Николаевна ЕРОФЕЕВА, ассистент кафедры регионального управления Белорусского государственного экономического университета.