

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.421.1

ВАНКЕВИЧ
ВЛАДИМИР ЕВГЕНЬЕВИЧ

**УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ И ИСТОЧНИКОВ
ИХ ФОРМИРОВАНИЯ: СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2007

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель

Ермолович Лидия Лукинична, доктор экономических наук, профессор, профессор, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Официальные оппоненты:

Шевлюков Александр Петрович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский торговоекономический университет потребительской кооперации», кафедра бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства

Яцковская Тамара Степановна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра экономики предпринимательства

Оппонирующая организация

УО «Полоцкий государственный университет»

Защита состоится 11 апреля 2007 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 9 марта 2007 г.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертация выполнена в соответствии с темами научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «Белорусский государственный экономический университет» на 2001—2005 гг.: «Развитие бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях рыночной социально ориентированной экономики Республики Беларусь» и «Реформирование плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности в условиях интегрирования экономики Республики Беларусь и Российской Федерации для предприятий промышленности» (№ ГР 1-02 ФУ, 2002 г.). Результаты НИР положены в основу нового Типового плана счетов бухгалтерского учета, который был внедрен в учетно-аналитическую практику организаций с 01.01.2004 г.

Диссертация выполнена в рамках прикладных научных исследований бухгалтерского учета внеоборотных активов как производственного потенциала и источников его финансирования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются научное обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета внеоборотных активов в зависимости от их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности организации, источников их финансирования в системе балансовых счетов, методики переоценки основных средств исходя из сроков их службы.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- исследовать экономическое содержание понятий «внеоборотные активы», «внеоборотные активы коммерческой деятельности», «внеоборотные активы социально-культурной и жилищной сферы деятельности», «необоротные активы», «долгосрочные материальные активы» для обоснования необходимости отражения информации о стоимости долгосрочных материальных активов и источников их финансирования на синтетических и аналитических счетах бухгалтерского учета по критерию их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности;

- изучить состав долгосрочных материальных и нематериальных активов организаций Республики Беларусь, стран СНГ, стран дальнего зарубежья, а также в Международных стандартах финансовой отчетности с целью разработки рекомендаций по обоснованию их классификации с учетом участия в производственном процессе и кругообороте средств организации по созданию экономических выгод;

- провести анализ состояния бухгалтерского учета внеоборотных активов организаций в Республике Беларусь, Российской Федерации, Молдове, Укра-

ине, странах Европейского союза, США с целью научно-практического обоснования и разработки синтетического учета долгосрочных материальных и нематериальных активов по критерию их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности;

- обобщить теорию и практику учета износа основных средств, не принимающих участия в коммерческой деятельности, и обосновать использование специального счета в системе балансовых счетов, предназначенного для накопления величины потерь стоимости активов долгосрочного использования в жилищной и социальной сферах деятельности;

- исследовать существующую систему бухгалтерского учета амортизационного фонда на забалансовых счетах и предложить научно-практические рекомендации по его учету на балансовых счетах с целью введения единого синтетического счета, учитывающего все собственные источники финансирования долгосрочных активов;

- научно обосновать и разработать более совершенный метод переоценки, базирующийся на корректировке используемых единых коэффициентов переоценки основных средств по мере возрастания сроков их службы и ведении для ее учета специального счета.

Объектом исследования являются классификация и методики бухгалтерского учета внеоборотных активов и источников их формирования по критерию участия в коммерческой и некоммерческой деятельности, переоценка основных средств и ее отражение в системе счетов бухгалтерского учета.

В настоящее время не разработаны теоретические положения бухгалтерского учета слагаемых внеоборотных активов коммерческой и некоммерческой деятельности без разграничения их по критерию участия в процессе производства и кругообороте средств организации, что искажает достоверность наличия собственных оборотных средств и налогооблагаемую величину прибыли. В бухгалтерском учете отсутствует также специальный счет для отражения источников финансирования внеоборотных активов. Амортизационный фонд, который выступает в качестве основного источника обновления производственного потенциала, не отражается в системе балансовых счетов. Существующая практика учета амортизационного фонда как основного собственного источника обновления основных средств организации на забалансовых счетах не соответствует формированию забалансовых счетов, на которых учитываются не принадлежащие организации средства. Специальное исследование потребовалось для обоснования метода переоценки основных средств с учетом сроков их службы и специального синтетического счета для ее отражения в системе балансовых счетов. Все это предопределило постановку цели, задач, а также выбор объекта исследования.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно обоснованная экономическая сущность понятия «внеоборотные активы» как долгосрочные материальные и нематериальные активы, большая часть которых принимает участие в процессе производства продукции, работ и услуг более одного года и кругообороте средств организации, обеспечивает приток денежных средств, что соответствует их определению в международной финансовой отчетности. Это дало возможность обосновать замену раздела «Внеоборотные активы» как находящиеся вне оборота средства организации на раздел «Долгосрочные материальные и нематериальные активы».

2. Усовершенствованная классификация долгосрочных материальных активов по критерию их участия в создании экономической выгоды: на долгосрочные материальные активы коммерческой деятельности и долгосрочные материальные активы социально-культурной и жилищной сфер. Такая классификация позволяет получить достоверную информацию о техническом потенциале, принимающем участие в производственном процессе и обеспечении притока денежных средств в результате использования долгосрочных материальных и нематериальных активов коммерческой деятельности, и выделить активы жилищной и социальной сфер деятельности, не принимающие участия в процессе производства и обеспечении притока экономических выгод.

3. Впервые разработанная методика бухгалтерского учета долгосрочных материальных и нематериальных активов путем введения новых счетов синтетического учета, в основу которой положен критерий их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности. Новые счета отличаются от действующих тем, что часть из них отражает стоимость долгосрочных материальных и нематериальных активов, участвующих в процессе производства продукции, работ и услуг и кругообороте средств организации. Для учета стоимости долгосрочных материальных активов, используемых в жилищной и социальной сферах деятельности и не принимающих участия в коммерческой деятельности и обеспечении притока денежных средств от реализации продукции, работ и услуг, рекомендован новый счет. Это позволит:

— во-первых, отражать на счетах бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов однородную информацию, формирующуюся на счетах:

01 «Основные средства коммерческой деятельности»;

03 «Доходные вложения в материальные ценности»;

04 «Нематериальные активы»;

06 «Основные средства некоммерческой деятельности»;

07 «Земельные участки и природные ресурсы»;

08 «Вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы»;

— во-вторых, достоверно определять величину производственно-технического потенциала коммерческой деятельности организации, учитываемого при оценке стоимости и конкурентоспособности организации, привлечении внешних и внутренних инвесторов в Республику Беларусь;

— в-третьих, объективно оценивать наличие собственных оборотных средств как основного показателя финансового состояния организации, величина которых за счет включения в общий состав внеоборотных активов основных средств некоммерческой деятельности занижается на стоимость долгосрочных активов жилищной и социальной сфер деятельности. Недостаток в существующей системе бухгалтерского учета по отражению на одном счете 01 «Основные средства» разнородной информации о стоимости основных средств коммерческой и некоммерческой деятельности приводит к уменьшению одного из показателей платежеспособности организации, определяемой по удельному весу собственных оборотных средств в их общей величине.

4. Новая методика учета износа основных средств, не принимающих участия в коммерческой деятельности, сущность которой состоит в ее отражении на специальном счете 09 «Износ основных средств некоммерческой деятельности», предназначенном для накопления величины потерь стоимости активов долгосрочного использования в жилищной и социальной сферах деятельности. Амортизацию основных средств коммерческой деятельности рекомендовано отражать на счете 02 «Амортизация основных средств коммерческой деятельности». Этим обеспечиваются единообразие ведения бухгалтерского учета амортизационного фонда по всем принадлежащим организации долгосрочным активам коммерческой деятельности и потеря стоимости основных средств социальной сферы деятельности в системе балансовых счетов в отличие от существующего их учета на забалансовых счетах, которые отражают средства, не принадлежащие организации.

5. Рекомендации по открытию специального счета для учета собственных источников финансирования долгосрочных материальных активов путем введения нового синтетического счета 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов» и субсчетов 87-1 «Фонд финансирования долгосрочных активов коммерческой деятельности» и 87-2 «Фонд финансирования долгосрочных активов социальной сферы».

Такой подход к учету источников финансирования долгосрочных материальных активов позволит разграничить внеоборотные и собственные оборотные активы в первом и втором разделах актива баланса.

6. Впервые разработанные методика переоценки основных средств с использованием коэффициентов, устанавливаемых в зависимости от сроков их службы, и рекомендации по использованию для учета переоценки специаль-

ного синтетического счета 85 «Переоценка долгосрочных материальных и нематериальных активов», позволяющие определить в бухгалтерском учете ее влияние на формирование фактической восстановительной и остаточной стоимости.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области классификации долгосрочных материальных активов по критерию их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности и совершенствования бухгалтерского учета по этому критерию. В диссертации содержатся разработанные научно-практические рекомендации по бухгалтерскому учету собственных источников финансирования долгосрочных материальных активов, амортизационного фонда основных средств коммерческой деятельности и учету потери стоимости основных средств некоммерческой деятельности в системе балансовых счетов, а также по переоценке основных средств в зависимости от сроков их службы и методике ее учета.

Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Результаты проведенного исследования апробированы в организациях Республики Беларусь, что подтверждается актами о внедрении основных положений диссертации в Министерстве статистики и анализа Республики Беларусь от 15.06.2006 г. № 06-46/280, Белорусском государственном концерне по производству и реализации товаров легкой промышленности («БЕЛЛЕГПРОМ») от 10.06.2006 г. № 312, а также использованием нового Типового плана счетов бухгалтерского учета в учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь с 01.01.2004 г.

Основные положения, выводы исследования докладывались на международных научно-практических конференциях «Теория и практика управления предприятием» (Минск, 2003), «Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике» (Минск, 2006), практических семинарах министерств, ведомств Республики Беларусь; использовались при подготовке в 2006 г. дополнений к закону «О бухгалтерском учете и отчетности», а также при разработке нового Типового плана счетов бухгалтерского учета.

Отдельные положения диссертационной работы докладывались на методических семинарах министерств и ведомств Республики Беларусь, на заседаниях кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в промышленности» УО «Белорусский государственный экономический университет».

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 13 научных работ, в том числе 4 статьи в научных рецензируемых журналах, 1 — в сборнике научных трудов, 3 — в журналах, 2 — в мате-

риалах конференций, 3 — в иных публикациях. Объем в авторских листах составляет 8,4.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 121 наименование, и приложений. Работа изложена на 139 страницах. Объем, занимаемый 10 рисунками, 20 таблицами и 9 приложениями, составляет 47 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе **«Особенности формирования внеоборотных активов и развитие их классификации»** обоснован новый концептуальный подход к раскрытию экономической сущности понятия «внеоборотные активы», который состоит в том, что данное понятие включает те активы, которые не принимают участия в процессе производства продукции, работ и услуг, т.е. находятся вне оборота средств организации, и используются в социальной сфере деятельности. Большая часть долгосрочных материальных и нематериальных активов принимает участие в коммерческой деятельности путем производства продукции, работ, услуг, в кругообороте средств организации, обеспечивая приток экономической выгоды в организацию. В состав внеоборотных активов в планах счетов бухгалтерского учета организаций Российской Федерации, Республики Беларусь, Молдовы и Украины наряду с активами, принимающими участие в процессе производства продукции, включены внеоборотные активы, которые не участвуют в процессе производства продукции, работ, услуг и, следовательно, в кругообороте средств организации (жилые здания, детские сады, санатории, клубы, бассейны и др.). К ним относятся основные средства социальной сферы деятельности, которые осуществляют потерю своей стоимости в виде износа и не принимают участия в кругообороте средств организации и притоке денежных средств через амортизационные отчисления. Эта часть внеоборотных активов действительно находится вне оборота средств организации.

В Республике Беларусь в соответствии с правилами бухгалтерского учета на счете 01 «Основные средства» отражаются наличие и движение собственных основных средств организации, используемых как в процессе производства продукции, работ, услуг, так и в социальной сфере деятельности, находящихся в запасе и на консервации, полученных в аренду, доверительное управление. Эта практика бухгалтерского учета основных средств на счете 01 «Основные средства», независимо от их классификации по критерию участия в процессе производства, привела к тому, что промышленные организации в учетной по-

литике предусматривают к счету 01 «Основные средства» субсчета по классификации зданий и сооружений на производственные и непроизводственные, находящиеся на консервации. Открыты также субсчета по классификации машин и оборудования на производственные и непроизводственные, временно вывезенные за пределы страны, и др.

Сложившаяся практика отражения на счете 01 «Основные средства» основных средств, принимающих участие как в основной, так и в социально-культурной деятельности, не соответствует их классификации в статистической форме отчетности № 11 «Отчет о наличии и движении основных средств и других внеоборотных активов». В этой форме выделены основные средства основного вида деятельности. В разделе I «Наличие, движение и состав основных средств» из общей группы «Здания» выделены в том числе жилые здания. Кроме того, в составе основных средств других отраслей выделены основные средства жилищного хозяйства, коммунального хозяйства, непроизводственных видов бытового обслуживания населения, здравоохранения, физической культуры и социального обеспечения, образования и др. Следовательно, основные средства, предназначенные для социальной сферы деятельности, выделены в отдельную группу. Поэтому включение их в статью «Основные средства» в бухгалтерском балансе организации и отражение на счете 01 «Основные средства» стоимости всех основных средств независимо от видов деятельности противоречат содержанию указанной формы статистической отчетности и являются неправомерными, так как слагаемые основных средств социальной сферы не участвуют в процессе производства продукции, работ и услуг и, следовательно, в кругообороте средств организации через амортизационные отчисления и не обеспечивают приток денежных средств. Это подтверждается и порядком начисления амортизации по основным средствам социальной сферы деятельности. Начисленный по этим основным средствам износ не включается со счета 02 «Амортизация основных средств» в затраты на производство, а признается как внереализационный расход по счету 92 «Внереализационные доходы и расходы». Следовательно, в основу классификации основных средств должен быть положен критерий их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности.

Отсутствие данного критерия обусловило необходимость разработки классификации внеоборотных активов с учетом их участия в процессе производства экономической выгоды и кругообороте средств организации на долгосрочные активы, участвующие в коммерческой деятельности, и долгосрочные активы, не принимающие участия в коммерческой деятельности. Этот критерий позволил усовершенствовать настоящую классификацию долгосрочных материальных и нематериальных активов.

1. Долгосрочные материальные и нематериальные активы коммерческой деятельности, принимающие участие в создании экономической выгоды.

В том числе:

основные средства коммерческой деятельности;

нематериальные активы;

доходные вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы;

земля и природные ресурсы.

2. Долгосрочные материальные активы некоммерческой деятельности, не принимающие участия в процессе производства продукции, работ и услуг.

В том числе:

долгосрочные материальные активы социальной сферы деятельности (жилые здания, социально-культурные здания и сооружения);

вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы.

Во второй главе **«Развитие бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов и собственных источников их формирования»** на основе разработанной классификации долгосрочных материальных и нематериальных активов и изученной номенклатуры счетов в бывшем СССР, организациях Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Молдовы, стран Европейского союза разработаны балансовые счета в системе бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов, которые обеспечат отражение однородной информации на счетах в зависимости от участия активов в коммерческой и некоммерческой деятельности.

1. Долгосрочные материальные и нематериальные активы коммерческой деятельности:

01 «Основные средства коммерческой деятельности»;

03 «Доходные вложения в материальные ценности»;

04 «Нематериальные активы»;

07 «Земельные участки и природные ресурсы».

2. Долгосрочные материальные активы некоммерческой деятельности:

06 «Основные средства некоммерческой деятельности»;

08 «Вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы».

Разделение синтетических счетов долгосрочных материальных активов по критерию их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности обусловило необходимость ведения отдельного учета собственных источников на синтетических счетах, используемых для финансирования долгосрочных материальных активов коммерческой и некоммерческой деятельности.

В диссертации обоснованы с научной и практической точек зрения синтетический счет 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов» и субсчета

87-1 «Фонд финансирования долгосрочных активов коммерческой деятельности», 87-2 «Фонд финансирования долгосрочных активов социальной сферы», необходимые для учета собственных источников финансирования (амортизации, нераспределенной прибыли и уставного фонда).

Такой подход к формированию балансовых счетов для учета внеоборотных активов и источников их финансирования обеспечит взаимосвязь пассива и актива баланса с точки зрения ресурсов и их распределения. В отличие от амортизации основных средств коммерческой деятельности, включаемой в затраты на производство, для учета которой рекомендуется счет 02 «Амортизация основных средств коммерческой деятельности», начисляемая амортизация основных средств некоммерческой деятельности не принимает участия в формировании затрат на производство продукции и, следовательно, в притоке денежных средств в организацию, характеризует потерю стоимости основных средств в результате их износа. Для учета потери стоимости основных средств некоммерческой деятельности рекомендовано использовать специальный синтетический счет 09 «Износ основных средств некоммерческой деятельности». Амортизация основных средств коммерческой деятельности является основным источником их обновления. В связи с этим предлагается ее учитывать в системе балансовых счетов как основного собственного источника финансирования внеоборотных активов.

Рекомендуемая методика учета внеоборотных активов и собственных источников их финансирования позволит достоверно определять наличие собственных оборотных средств как основного показателя финансового состояния.

В третьей главе **«Перспективы развития бухгалтерского учета переоценки основных средств»** исследованы методы переоценки основных средств, использование которых определяется не реальным обесценением денег и степенью изношенности основных средств, а избранным методом переоценки. В процессе приватизации государственных организаций при проведении переоценки особое значение имеет достоверное формирование восстановительной остаточной стоимости основных средств с учетом их реальной изношенности.

Существующая методика переоценки основных средств без учета сроков службы последних завышает их реальную остаточную стоимость. При изношенности основных средств до 60 % и более требуется дифференцированный подход к установлению коэффициентов при проведении переоценки основных средств в зависимости от сроков службы. В целях устранения этого недостатка в диссертации разработана методика переоценки основных средств с учетом не только обесценения денег, но и сроков службы переоцениваемых объектов.

Расчет коэффициента переоценки рекомендовано проводить по формуле

$$K_{\text{пер}} = 1 + \frac{1}{Cp_{\text{ф}}},$$

где $K_{\text{пер}}$ — коэффициент переоценки конкретного объекта или группы основных средств;
 $Cp_{\text{ф}}$ — фактический срок службы.

Апробация разработанного коэффициента в промышленных организациях показала, что восстановительная стоимость после переоценки по коэффициентам, устанавливаемым без учета фактического срока эксплуатации объекта, намного выше, чем по коэффициентам переоценки, учитывающим сроки службы объектов.

Полностью износившиеся основные средства не должны переоцениваться, так как они полностью перенесли свою стоимость в виде амортизационных отчислений на изготавливаемую продукцию и не принимают участия в кругообороте средств организации. Их стоимость должна уменьшаться на коэффициент уценки.

Метод прямого пересчета стоимости отдельных объектов в цены, сложившиеся на 1 января 2005 г. на новые объекты, аналогичные оцениваемым, и подтвержденные документально организацией, имеет недостатки. Во-первых, в большинстве случаев отсутствуют аналоги объектов, производимых десятки лет назад, так как фактические сроки службы в промышленных организациях Республики Беларусь слишком большие и по отдельным объектам основных средств составляют от 10 до 50 лет. Степень изношенности основных средств составляет свыше 60 %. Во-вторых, заводы-изготовители при формировании свободных договорных рыночных цен по объективным причинам не могут документально подтвердить стоимость переоцениваемого объекта. В-третьих, проверить достоверность представленных документов о стоимости ранее приобретаемых основных средств в странах дальнего и ближнего зарубежья практически невозможно.

Совершенствование переоценки основных средств предполагает использование единого метода переоценки, увеличение сроков проведения переоценки до 5 лет в связи с уменьшением темпов инфляции, установление индексов переоценки основных средств с учетом сроков их фактической эксплуатации.

Прирост долгосрочных материальных активов за счет переоценки рекомендовано отражать на счете 85 «Переоценка долгосрочных материальных и нематериальных активов» и субсчетах 85-1 «Переоценка основных средств коммерческой деятельности», 85-2 «Переоценка активов инвестиционной деятельности» и 85-3 «Переоценка активов социально-культурной сферы деятельности».

В диссертации изложена организация переоценки восстановительной и остаточной стоимости основных средств, приобретенных за валюту у иностранных производителей, и начисленной амортизации с помощью метода пересчета валютной стоимости и счета 85 «Переоценка долгосрочных материальных и нематериальных активов». Использование в учетно-аналитической практике системы счетов по переоценке основных средств коммерческой и некоммерческой деятельности позволит достоверно формировать показатели финансового состояния организации с учетом доли основных средств, покрываемых собственными источниками, в том числе за счет переоценки, участвующей в процессе кругооборота средств организации в размере годовых сумм амортизационных отчислений от переоцененной стоимости основных средств коммерческой деятельности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации.

1. Исследование бухгалтерского учета внеоборотных активов организаций стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, а также в Международных стандартах финансовой отчетности позволило выявить их основное свойство, заключающееся в способности принимать участие в формировании экономической выгоды в противоположность их определению как «внеоборотные», т.е. как активы, не принимающие участия в процессе производства продукции, работ, услуг, прибыли и, следовательно, находящиеся вне оборота средств организации. Через амортизационные отчисления в составе реализованной продукции и поступление денежных средств от доходных вложений во внеоборотные активы последние принимают участие в обороте средств организации, обеспечивая тем самым приток денежных средств. В связи с этим неправомерно применять понятие «внеоборотные активы» ко всем слагаемым. Рекомендовано использовать понятия «долгосрочные материальные и нематериальные активы», «долгосрочные материальные активы коммерческой деятельности» и «долгосрочные материальные активы жилищной и социальной сфер деятельности».

Проведенное исследование дало возможность с научной и практической точек зрения обосновать введение в план счетов бухгалтерского учета и в первый раздел бухгалтерского баланса раздел «Долгосрочные материальные и нематериальные активы» вместо раздела «Внеоборотные активы», в состав которого рекомендовано отнести также малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, срок службы которых свыше одного года [1, 4, 5, 9, 11].

2. Обоснование целесообразности использования в учетно-аналитической практике вместо понятия «внеоборотные активы» понятия «долгосрочные ма-

териальные и нематериальные активы», в основе которого положен принцип их участия в процессе производства экономической выгоды или применения в социально-культурной сфере деятельности, позволило разработать классификацию долгосрочных материальных и нематериальных активов по критерию их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности. В долгосрочные материальные и нематериальные активы коммерческой деятельности в зависимости от кругооборота средств рекомендовано включать:

- основные средства коммерческой деятельности, принимающие участие в процессе производства продукции, работ, услуг и в обороте средств организации через амортизационные отчисления (в том числе малоценные и быстроизнашивающиеся предметы);

- нематериальные активы, принимающие участие в процессе производства продукции, работ, услуг;

- землю, которая не имеет срока службы, но принимает участие в формировании дохода от ее использования и требует вложений во избежание ее истощения;

- активы, выступающие в форме природных ресурсов, как источник предметов труда;

- доходные вложения в долгосрочные материальные активы коммерческой деятельности.

Долгосрочные материальные активы жилищной и социально-культурной сфер деятельности предложено выделить в отдельную группу. В их состав рекомендовано включать жилые здания, социально-культурные здания и сооружения.

Выделение долгосрочных материальных активов жилищной и социально-культурной сфер деятельности в отдельную группу обусловлено тем, что использование жилых зданий, дворцов, спорткомплексов, детских садов решает социальные вопросы коллектива, а суммы начисленной амортизации не включаются в затраты на производство продукции.

Часть долгосрочных средств, которые находятся в запасе, неустановленное оборудование и незавершенное капитальное строительство предложено отнести к вложениям в долгосрочные материальные и нематериальные активы, которые не принимают участия в производственном процессе и по этой причине не обеспечивают приток денежных средств в организацию. Разработанная классификация долгосрочных материальных активов даст возможность формировать синтетические счета бухгалтерского учета по критерию их использования в коммерческой и некоммерческой деятельности, отражаемая информация которых позволит определять финансовое состояние организации без учета внеоборотных активов некоммерческой деятельности [1, 4, 5, 9, 11].

3. На основе приведенной классификации внеоборотных активов разработана новая методика учета долгосрочных материальных и нематериальных активов с разделением их учета на синтетических счетах:

01 «Основные средства коммерческой деятельности»;

03 «Доходные вложения в материальные ценности»;

04 «Нематериальные активы»;

06 «Основные средства некоммерческой деятельности»;

07 «Земельные участки и природные ресурсы»;

08 «Вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы».

К основным средствам коммерческой деятельности, учитываемым на отдельном счете, отнесены долгосрочные материальные активы со сроком полезного функционирования более одного года, используемые организацией для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг с целью получения экономической выгоды в виде притока денежных средств в организацию или их эквивалентов. Для учета таких долгосрочных материальных активов рекомендовано использовать счет 01 «Основные средства коммерческой деятельности», а основные средства жилищной и социально-культурной сферы деятельности (некоммерческой сферы) предложено учитывать на счете 06 «Основные средства некоммерческой деятельности». Рекомендовано также вложения во внеоборотные активы, отражаемые на счете 08 «Вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы», относить к долгосрочным материальным активам некоммерческой деятельности. Этим обеспечивается основное требование бухгалтерского учета — отражать на каждом счете однородную информацию о составе долгосрочных материальных активов, что позволит достоверно определять наличие собственных оборотных средств путем исключения при их расчете из состава внеоборотных активов средств некоммерческой деятельности [1, 4, 9].

4. В процессе изучения учетно-аналитической практики, учетной политики организаций и нормативных документов по бухгалтерскому учету внеоборотных активов в Республике Беларусь определено, что бухгалтерский баланс организаций, утвержденный постановлением Министерства финансов от 17.02.2004 г. № 16, предусматривает учет вложений во внеоборотные активы одной строкой в разделе «Внеоборотные активы», источники финансирования которых в пассиве баланса обособленно не отражаются. Наличие в организации собственных и привлеченных средств, а также их использование на цели капитальных и других долгосрочных финансовых вложений отражается в разделе 4 «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5), который недостаточно взаимосвязан с системой счетов и бухгалтерским балансом организации.

Для устранения данных недостатков в диссертации разработаны рекомендации, в соответствии с которыми в активе баланса должны отражаться материальные и нематериальные долгосрочные активы, а в пассиве — собственные инвестиционные источники.

Для учета собственных источников финансирования долгосрочных материальных и нематериальных активов предложено использовать счет 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов» с открытием субсчетов 87-1 «Фонд финансирования долгосрочных активов коммерческой деятельности» и 87-2 «Фонд финансирования долгосрочных активов социальной сферы». Это позволит достоверно раскрывать взаимосвязи между долгосрочными материальными и нематериальными активами и источниками их формирования [1, 4, 5, 9, 11].

5. В диссертации разработана новая методика бухгалтерского учета амортизации основных средств коммерческой деятельности и износа основных средств, принимающих участие в некоммерческой деятельности. Ее сущность состоит в том, что для учета амортизационных отчислений основных средств коммерческой деятельности рекомендован специальный счет 02 «Амортизация основных средств коммерческой деятельности», для учета величины накопления потери стоимости активов долгосрочного использования в жилищной и социальной сферах деятельности — счет 09 «Износ основных средств некоммерческой деятельности».

Амортизационный фонд основных средств коммерческой деятельности и износ основных средств некоммерческой деятельности предложено отражать в системе балансовых счетов в целях обеспечения информации при определении остаточной стоимости основных средств независимо от их вида деятельности. Этим достигается единообразие ведения бухгалтерского учета амортизационного фонда основных средств коммерческой деятельности и износа основных средств некоммерческой деятельности по всем принадлежащим организации долгосрочным активам в системе балансовых счетов в отличие от существующего бухгалтерского учета на забалансовых счетах, которые отражают средства, не принадлежащие организации [1, 3, 4].

6. Как показало исследование, использование нескольких методов переоценки основных средств приводит к тому, что восстановительная стоимость одного и того же переоцениваемого объекта определяется не реальным обесценением денег и степенью изношенности основных средств, а избранным методом переоценки. Организации вправе выбрать тот метод переоценки, в соответствии с которым стоимость основных средств будет большей или меньшей в зависимости от стоящих перед ними целей и задач. Это особенно важно для оценки стоимости объектов государственной собственности при проведении

приватизации, в основе которой лежит определение по данным последней переоценки остаточной стоимости основных средств.

Большие сроки службы не только зданий, сооружений, но и передаточных устройств, машин и оборудования требуют дифференцированного подхода к их переоценке. В целях устранения этого недостатка в диссертации разработана методика переоценки основных средств с учетом не только обесценения денег, но и сроков службы переоцениваемых объектов. Ее сущность состоит в корректировке коэффициента переоценки на срок службы объекта

$$K_{\text{пер}} = 1 + \frac{1}{Cp_{\phi}},$$

где $K_{\text{пер}}$ — коэффициент переоценки конкретного объекта или группы основных фондов;
 Cp_{ϕ} — фактический срок службы.

По мере увеличения срока службы объекта коэффициент переоценки будет уменьшаться. В связи с тем, что переоценка имеет большой удельный вес в стоимости основных средств, рекомендовано осуществлять ее учет на специальном счете 85 «Переоценка долгосрочных материальных и нематериальных активов» с открытием субсчетов для основных средств коммерческой и некоммерческой деятельности.

В целях реализации данной методики разработан рабочий план счетов по переоценке основных средств и обосновано предложение о непереоценке полностью износившихся основных средств [2, 3, 10, 12].

Рекомендации по практическому использованию результатов.

Результаты диссертационного исследования рекомендованы к практическому внедрению.

1. Обоснована классификация внеоборотных активов по критерию участия в коммерческой и некоммерческой деятельности, что позволило выделить в их составе долгосрочные материальные активы коммерческой деятельности и долгосрочные материальные активы жилищной и социальной сфер деятельности, долгосрочные активы инвестиционной деятельности. Данная классификация рекомендована для внедрения первоначально в рабочие планы счетов бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов организации, а в дальнейшем — в типовую план счетов бухгалтерского учета.

2. Разработаны синтетические счета отдельного бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов коммерческой и некоммерческой деятельности с использованием дополнительного свободного счета 06 «Основные средства некоммерческой деятельности». Это даст возможность при определении наличия собственных оборотных средств не уменьшать их величину за счет включения в общий состав внеоборотных активов зданий и сооружений жи-

лицной и социальной сфер деятельности, а также активов инвестиционной деятельности.

3. В целях сосредоточения такого основного источника обновления производственного потенциала, как амортизационный фонд, рекомендовано отражать его в составе балансовых счетов с использованием счета 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов» и специальных субсчетов 87-1 «Фонд финансирования долгосрочных активов коммерческой деятельности» и 87-2 «Фонд финансирования долгосрочных активов социальной сферы».

4. Разработана методика переоценки основных средств с учетом срока их службы, позволяющая с помощью коэффициентов переоценки учитывать не только обесценение денег, но и степень их изношенности.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1 Ванкевич, В. Бухгалтерский учет материальных долгосрочных активов: состояние и перспективы / В. Ванкевич // Финансы, учет, аудит. — 2006. — № 3. — С. 11—17.

2 Ванкевич, В. Совершенствование переоценки основных средств и методики их учета / В. Ванкевич // Финансы, учет, аудит. — 2005. — № 9. — С. 40—44.

3 Ванкевич, В.Е. Формирование восстановительной стоимости основных средств в условиях их переоценки / В.Е. Ванкевич // Вестн. Белорус. гос. экон. ун-та. — 2005. — № 6. — С. 54—59.

4 Ванкевич, В.Е. Экономическое содержание и развитие бухгалтерского учета внеоборотных активов / В.Е. Ванкевич // Вестн. Белорус. гос. экон. ун-та. — 2006. — № 3. — С. 56—61.

Статьи в сборниках научных трудов

5 Ванкевич, В.Е. Учет внеоборотных активов: современное состояние и проблемные вопросы, связанные с переходом на новый план счетов / В.Е. Ванкевич // Реформирование учета, совершенствование анализа и планирования затрат на производство и реализацию продукции: сб. науч. ст. / Белорус. торгово-экон. ун-т потреб. кооперации; под ред. А.П. Шевлюкова. — Гомель, 2002. — С. 4—21.

Статьи в журналах

6 Ванкевич, В. Порядок начисления амортизации организациями, финансируемыми из бюджета / В. Ванкевич // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 1. — С. 68—70.

7 Ванкевич, В. Учет движения основных средств по Плану счетов 2004 / В. Ванкевич // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 1. — С. 98—100.

8 Ванкевич, В. Учет добавочного фонда, связанного с движением основных средств / В. Ванкевич // Гл. бухгалтер. — 2005. — № 45. — С. 62—63.

Материалы конференций

9 Ванкевич, В.Е. Формирование основного капитала предприятия / В.Е. Ванкевич // Теория и практика управления предприятием: материалы Меж-

дунар. науч.-практ. конф., Минск, 23—24 апр. 2003 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: И.В. Новикова [и др.]. — Минск, 2003. — С. 47—49.

10 Ванкевич, В.Е. Совершенствование учета переоценки основных средств / В.Е. Ванкевич // Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике: материалы Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 24—25 мая 2006 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2006. — С. 26—28.

Иные публикации

11 Ванкевич, В.Е. Внеоборотные активы / В.Е. Ванкевич // Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению / В.Е. Ванкевич [и др.]. — Минск, 2002. — С. 13—34.

12 Ванкевич, В.Е. Комментарий к инструкции о порядке переоценки основных средств по состоянию на 1 января 2005 г. Некоторые типичные вопросы по проведению переоценок основных средств в 2003—2005 гг. / Г.Л. Павлюченко, А.В. Черва, В.Е. Ванкевич // Переоценка основных средств, незавершенного строительства и неустановленного оборудования: практ. пособие / Г.Л. Павлюченко, А.В. Черва, В.Е. Ванкевич; под общ. ред. А.В. Червы. — Минск, 2006. — С. 30—97.

13 Ванкевич, В.Е. Корреспонденция счетов по учету источников собственных средств. Корреспонденция счетов по учету финансовых результатов. Типовые бухгалтерские записи по учету нематериальных активов / В.Е. Ванкевич // Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по Типовому плану счетов / В.Е. Ванкевич [и др.]; под ред. В.Е. Ванкевича. — Минск, 2004. — С. 136—160; 176—181.

РЭЗІЮМЭ

ВАНКЕВІЧ УЛАДЗІМІР ЯЎГЕНАВІЧ

Улік пазаабаротных актываў і крыніц іх фарміравання: стан і развіццё

Ключавыя словы: пазаабаротныя актывы, пазаабаротныя актывы камерцыйнай дзейнасці, пазаабаротныя актывы сацыяльна-культурнай і жыллёвай сфер дзейнасці, матэрыяльныя і нематэрыяльныя доўгатэрміновыя актывы, класіфікацыя доўгатэрміновых актываў, асноўныя сродкі, бухгалтарскі ўлік доўгатэрміновых матэрыяльных і нематэрыяльных актываў, амартызацыйны фонд, фонд фарміравання доўгатэрміновых актываў, астаткавая вартасць, пераацэнка асноўных сродкаў.

Мэтай дысертацыйнага даследавання з'яўляюцца навуковае абгрунтаванне тэарэтычных палажэнняў і распрацоўка практычных рэкамендацый па ўдасканалванню бухгалтарскага ўліку пазаабаротных актываў у залежнасці ад іх удзелу ў камерцыйнай і некамерцыйнай дзейнасці арганізацыі, па ўліку крыніц іх фінансавання ў сістэме балансавых рахункаў, методыцы ўліку і пераацэнцы асноўных сродкаў у залежнасці ад тэрмінаў іх службы.

Метады даследавання: агульнанавуковыя метады — сістэмны падыход, які ўключае аналіз і сінтэз, а таксама спецыяльныя метады і прыёмы бухгалтарскага ўліку.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: абгрунтаваны новы канцэптuallyны падыход да вызначэння паняцця «пазаабаротныя актывы» як доўгатэрміновыя матэрыяльныя і нематэрыяльныя актывы, якія прымаюць удзел у камерцыйнай і некамерцыйнай дзейнасці, што дазволіла ўпершыню распрацаваць новыя рахункі для ўліку дадзеных актываў, крыніц іх фінансавання і пераацэнкі асноўных сродкаў у сістэме балансавых рахункаў, а таксама новую методыку пераацэнкі асноўных сродкаў з улікам іх тэрмінаў службы.

Рэкамендацыі да выкарыстання ўкаранёны ў Беларускаім дзяржаўным канцэрне па вытворчасці і рэалізацыі тавараў лёгкай прамысловасці, Міністэрстве статыстыкі і аналізу Рэспублікі Беларусь, новым Тыпавым плане рахункаў бухгалтарскага ўліку, а таксама дакладваліся на міжнародных і рэспубліканскіх канферэнцыях, практычных семінарах міністэрстваў і ведамстваў Рэспублікі Беларусь.

Сфера ўжывання. Вынікі даследавання могуць выкарыстоўвацца ў кіраўніцкай дзейнасці міністэрстваў і ведамстваў, спецыялістамі і кіраўнікамі арганізацый усіх галін нацыянальнай эканомікі, а таксама ў навучальным працэсе вву.

РЕЗЮМЕ

ВАНКЕВИЧ ВЛАДИМИР ЕВГЕНЬЕВИЧ

Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие

Ключевые слова: внеоборотные активы, внеоборотные активы коммерческой деятельности, внеоборотные активы социально-культурной и жилищной сфер деятельности, материальные и нематериальные долгосрочные активы, классификация долгосрочных активов, основные средства, бухгалтерский учет долгосрочных материальных и нематериальных активов, амортизационный фонд, фонд формирования долгосрочных активов, остаточная стоимость, переоценка основных средств.

Целью диссертационного исследования являются научное обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета внеоборотных активов в зависимости от их участия в коммерческой и некоммерческой деятельности организации, по учету источников их финансирования в системе балансовых счетов, методике учета и переоценке основных средств в зависимости от сроков их службы.

Методы исследования: общенаучные методы — системный подход, включающий анализ и синтез, а также специальные методы и приемы бухгалтерского учета.

Полученные результаты и их новизна: обоснован новый концептуальный подход к определению понятия «внеоборотные активы» как долгосрочные материальные и нематериальные активы, принимающие участие в коммерческой и некоммерческой деятельности, что позволило впервые разработать новые счета для учета этих активов, источников их финансирования и переоценки основных средств в системе балансовых счетов, а также новую методику переоценки основных средств с учетом их сроков службы.

Рекомендации к использованию внедрены в Белорусском государственном концерне по производству и реализации товаров легкой промышленности, Министерстве статистики и анализа Республики Беларусь, новом Типовом плане счетов бухгалтерского учета, а также докладывались на международных и республиканских конференциях, практических семинарах министерств и ведомств Республики Беларусь.

Область применения. Результаты исследования могут использоваться в управленческой деятельности министерств и ведомств, специалистами и руководителями организаций всех отраслей национальной экономики, а также в учебном процессе вузов.

SUMMARY

VANKEVICH VLADIMIR YEVGENIEVICH

Record of Non-circulating Assets and Sources of Their Formation: Status and Development

Key words: non-circulating assets, non-circulating assets of commercial activities, non-circulating assets of social, cultural and residential spheres of activity, material and non-material long-term assets, classification of non-term assets, basic resources, bookkeeping of material and non-material long-term assets, amortization funds, the stock of forming long-term assets, depleted cost, revaluation of basic means.

The aim of the thesis is the scientific substantiation of theoretical propositions and elaboration of practical recommendations on improving bookkeeping non-circulating assets in accordance with their role in commercial and non-commercial activities of enterprises, on bookkeeping the sources of their financing in the system of balance accounts, methods of bookkeeping and revaluating basic means, depending on terms of their work.

Methods of the research are general research methods — system approach including analysis and synthesis, and also specific methods and techniques used in accounting.

Research findings and their scientific novelty: a new concept approach to the definition of the notion 'Non-circulating assets' as long-term material and non-material assets that participate in commercial and non-commercial activities is substantiated. The approach helped to elaborate absolutely new accounts for the record of these assets, sources of their financing and revaluating basic means in the system of balance accounts as well as new methods of revaluating basic means with regard of their service time.

Recommendations for practical use were put into practice at the Belarusian State Concern of Light Industry Produce Marketing, at the Ministry of Statistics and Analysis of the Republic of Belarus, in the new model plan of bookkeeping accounts. They were also reported at practical seminars for various ministries and departments of the Republic of Belarus.

Application. The research findings can be used in the administrative work of various ministries and departments as well as by specialists and managers at different enterprises in their practical activities in every branch of national economy, and in high school education process.

Редактор *Т.В. Бурая*
Корректор *Н.В. Терех*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 08.01.2007. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.