

- обновления технической основы и технологии производства товаров и услуг;

- усиления роли государственного регулирования по «мягкому» вхождению в рыночные отношения и предотвращению негативных последствий перехода российских и белорусских производств на единый рынок.

Совершенствование научных основ регулирования посредством планирования, прогнозирования должно быть направлено, прежде всего, на создание совместного прогнозирования развития союзного рынка и его основы — потребительского рынка.

Л и т е р а т у р а

1. Россия в цифрах. — М., 2007.
2. Республика Беларусь в цифрах. — Минск, 2007.
3. Статистический ежегодник Республики Беларусь. — Минск, 2007.
4. Устинов, И. Мировая торговля / И. Устинов. — М., 2002.
5. Российский статистический ежегодник. — М., 2007.
6. Торговля в России: стат. сб. — М., 2007.
7. Шелег, Н.С. Экономическая интеграция в условиях глобализации / Н.С. Шелег, Ю.И. Енин. — М., 2006.
7. Короленок, Г.А. Менеджмент в торговле / Г.А. Короленок. — Минск, 2007.

Е.Н. Шибeko,

кандидат экономических наук, доцент

ПРОБЛЕМЫ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АКТИВОВ И КАПИТАЛА В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ СОБСТВЕННОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Реализация Программы развития рынка корпоративных ценных бумаг Республики Беларусь на 2008—2010 гг., утвержденной постановлением Совета Министров и Национального банка Республики Беларусь от 21.01.2008 г. № 78/1, должна создать необходимые условия для становления целостного, ликвидного, прозрачного и эффективного рынка ценных бумаг как составной части финансового рынка в республике, регулируемого государством и интегрированного в мировой рынок капитала, способствующего привлечению инвестиций. В Программе констатируется, что существует устойчивая взаимосвязь между долгосрочными темпами экономического развития и уровнем развития рынка ценных бумаг. Такая концепция должна предусматривать мероприятия по преобразованию республиканских и коммунальных унитарных предприятий в открытые акционерные общества. Вместе с тем в Республике Беларусь в последние годы имеет место сокращение

планов по разгосударствлению и приватизации, обусловленное тем, что отраслевые ведомства отзывают свои заявки на преобразование в связи с неготовностью ряда предприятий к этому процессу. Одна из основных проблем — отсутствие на предприятиях необходимого уровня бухгалтерского учета [1].

Представляется, что 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, поскольку именно здесь формируются основные показатели, характеризующие активы, капитал, стоимость приватизируемого предприятия.

Методические указания Министерства финансов «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий», утвержденные в 1994 г. [2], 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», внесением изменений в Положение об оценке государственного имущества и других нормативных актов. Создававшаяся ситуация требует пересмотра не только методики бухгалтерского учета в исследуемой области, но и, в первую очередь, разработки определенных теоретических и методологических подходов, которые на данный момент отсутствуют.

В немногочисленных отечественных публикациях рассматриваются вопросы общих экономических подходов к приватизации, анализируются ее темпы либо изучаются формы реорганизации предприятий при купле-продаже 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. При обсуждении обозначенной проблемы на научных конференциях нередко высказывается мнение об отсутствии влияния трансформационных процессов собственности на систему бухгалтерского учета.

В этой связи нельзя не согласиться с профессором В.Ф. Палием, который отмечает особую роль бухгалтерского учета в отражении отношений собственности на капитал, его разделении на собственный и заемный, внесенный и накопленный, основной и оборотный [3]. На основе проведенного исследования определений предмета бухгалтерского учета В.Ф. Палий приходит к выводу, что «определения в конечном итоге указывают на капитал и отношения собственности как на предмет изучения бухгалтерского учета» [3, с. 12]. Этот вывод подтверждается объективно возникающими практическими проблемами в области бухгалтерского учета активов и капитала в процессе преобразования государственных предприятий в акционерные общества, что отражает отставание развития теории и методологии учета от практики.

Бухгалтерский учет активов, иных видов имущества, капитала в процессе приватизации предприятия включает ряд взаимосвязанных этапов: 1) инвентаризацию активов, капитала и обязательств приватизируемого предприятия и отражение в учете ее результатов; 2) оценку активов, капитала и обязательств и отражение в учете ее результатов; 3) оценку приватизируемого действующего предприятия как единого производственно-имущественного комплекса и формирование его оценочной стоимости; 4) отражение в бухгалтерском учете операций по формированию уставного (акционерного) капитала (фонда) приватизируемого предприятия; 5) составление промежуточного баланса, передаточного акта и передаточного баланса приватизируемого предприятия; 6) обособленный учет текущих расходов по приватизации предприятия; 7) учет расчетных операций по выкупу предприятия. Рассмотрим некоторые из них.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности при смене собственника предприятия в обязательном порядке проводится инвентаризация в соответствии с Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180. Несмотря на значительное расширение инструментария бухгалтерского учета, инвентаризация, занимая важную роль в современном учете, не претерпела практически никаких изменений начиная с 30-х гг. XX в. Инвентаризации подлежат только активы и обязательства предприятий. В условиях смены собственника в качестве объекта инвентаризации, по нашему мнению, в первую очередь должен выступать собственный капитал преобразуемого предприятия, его обеспеченность денежными и другими высоколиквидными ресурсами. Совокупная величина структурных элементов собственного капитала в значительной мере может повлиять на формирование величины акционерного капитала будущего акционерного общества. В первую очередь это касается фонда переоценки, доля которого в собственном капитале промышленных предприятий составляет от 50 до 80 %. Исходя из указаний Министерства финансов [2], вся сумма фонда переоценки включается в состав уставного фонда приватизируемого предприятия. Такой подход имеет спорный характер. Переоцененная стоимость основных средств и нематериальных активов принимает участие в кругообороте средств предприятия только в размере части 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 ничем и сбалансирована только посредством увеличения стоимости основных средств и нематериальных активов. В этой связи представляется обоснованным включать в состав уставного фонда приватизируемого предприятия фонд переоценки только в сумме, обеспеченной реальными активами. Расчет данной суммы должен производиться в процессе инвентаризации указанной статьи собственного капитала.

Действующая методика бухгалтерского учета процесса преобразования государственного предприятия в акционерное общество 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 недвижимость, или имущественный комплекс [4]. Характер, величина сложившихся собственных источников средств преобразуемого действующего предприятия не раскрываются.

В любом процессе купли-продажи, в том числе и при приватизации, любое предприятие может рассматриваться как товар. Информация о привлекательности предприятия как объекта купли-продажи или приватизации (выкупа у государства) представляет интерес как для фактического (при приватизации — для государства), так и для потенциальных собственников. В этой связи возникает необходимость оценки предприятия и определения его стоимости. Действующие нормативные правовые акты Республики Беларусь, касающиеся вопросов методологии оценки государственного имущества, регулируют общие подходы к его оценке при различных видах сделок с ним и являются едиными для предприятий всех уровней госсобственности. В соответствии с Положением об оценке государственного имущества порядок оценки государственных предприятий при их разгосударствлении и приватизации основывается на балансовой стоимости активов. Базируясь на Инструкции по оценке рыночной стоимости предприятий, оценка приватизируемого предприятия может осуществляться по рыночной стоимости.

Одним из основных направлений Программы реформирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь является приведение национальной системы учета в соответствие с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Для оценки стоимости как отдельных активов, так и предприятия в целом как единого имущественного комплекса МСФО используют категорию «справедливой стоимости». Профессор В.В. Ковалев поясняет сущность данной категории следующим образом: «Справедливая стоимость — это характеристика объекта, определяющая его сравнительную значимость в потенциальных или фактических меновых операциях в условиях полной информированности участников сделки, их неангажированности и свободы в принятии решений» [5]. Нельзя не согласиться с данным пояснением. Однако в настоящее время нормативные документы не содержат точных алгоритмов расчета справедливой стоимости. При наличии активного рынка в качестве справедливой принимается рыночная цена. Вместе с тем она не является справедливой стоимостью в полном смысле этого слова, поскольку любой рынок несовершенен. И даже при наличии совершенного рынка достоверная оценка экономической ценности невозможна, так как она предполагается в отношении конкретных активов, точных аналогов которым найти нереально. Более того, наблюдающаяся тенденция к применению справедливых оценок стоимости не позволяет сравнивать одинаковые вещи на одной и той же основе.

Обобщая изложенное, можно утверждать, что оценка предприятия с целью определения его стоимости имеет строго функциональное назначение. Исходя из этого представляется возможным сформулировать функции оценки предприятия. Во-первых, оценка предприятия выполняет функцию *нейтральной экспертизы*, которая заключается в определении стоимости предприятия, близкой к объективной. Во-вторых, посредством оценки предприятия выполняется *функция консультирования*, состоящая в определении предельных стоимостей предприятия как: 1) нижней стоимостной границы, представляющей собой минимальную цену, которую должен выручить фактический собственник (потенциальный продавец); 2) верхней стоимостной границы, представляющей собой максимальную цену, которую может заплатить потенциальный собственник (потенциальный покупатель). В результате реализации данной функции формируется информация для принятия управленческого решения. В-третьих, на завершающем этапе оценка предприятия выполняет *функцию посредничества*, сущность которой заключается в определении компромиссной (окончательной) стоимости предприятия с учетом объективных и субъективных факторов. Факторами, влияющими на формирование окончательной (компромиссной) стоимости, могут быть: выгодное место расположения, наличие на балансе социальных объектов, развитость производственной инфраструктуры и т.п. Полагаем, что реализация функций оценки должна проявляться в системе бухгалтерского учета посредством формирования соответствующих показателей.

Методические указания Министерства финансов, рекомендации ученых по учету операций преобразования государственного предприятия основываются на использовании действующей системы счетов бухгалтерского учета, с чем нельзя согласиться. Представляется невозможным прямое использование имеющихся счетов для отражения данных операций, поскольку при подведении итогов текущей хозяйственной деятельности преобразуемого предприятия произойдет искажение ее результатов. Вычленение из оборотов по счетам сумм, характеризующих процесс приватизации предприятия, требует значительных трудозатрат и может явиться причиной бухгалтерских и арифметических ошибок. Операции по преобразованию 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.

Н.Н. Карзаева рекомендует формировать при реорганизации вступительный и заключительный баланс на основе укрупнения показателей без отражения факта передачи активов, пассивов и обязательств на счетах бухгалтерского учета [6]. Использовать данный подход также не представляется возможным. В процессе реорганизации, в том числе приватизации, происхо-

дит 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.

Исходя из сказанного, 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—109: 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 реорганизации»; счет 109 «Расходы по реорганизации». Для аналитического учета в разрезе указанных счетов разрабатываются учетные регистры.

Таким образом, наличие перечисленных и других нерешенных проблем требует развития методологии и теории бухгалтерского учета для установления единого подхода в отражении операций и результатов преобразования государственных предприятий в акционерные общества и формировании единого набора показателей, характеризующих активы и капитал, переходящие в собственность акционеров, а также имеет важное значение для повышения согласованности, достоверности, объективности экономической информации в системе бухгалтерского учета.

Л и т е р а т у р а

1. Планы по приватизации // Нац. экон. газ. — 2005. — № 14. — С. 2.
2. Методические указания Министерства финансов Республики Беларусь «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий» от 04.03.1994 г. № 38 // Республика. — 1994. — № 153. — С. 8—9.
3. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. — М.: Бух. учет, 2007.
4. Шибeko, Е.Н. Приватизируемое действующее предприятие как объект оценки / Е.Н. Шибeko // Вестник ПГУ. — 2004. — № 9. — С. 109—111.
5. Ковалев, В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета / В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. — 2002. — № 17. — С. 67—73.
6. Карзаева, Н.Н. Составление заключительного баланса при реорганизации / Н.Н. Карзаева // Бухгалтерский учет. — 2004. — № 10. — С. 52—56.