

Н.М. Дорошкевич, преподаватель БГЭУ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА В УСЛОВИЯХ ИНФЛЯЦИИ И ГИПЕРИНФЛЯЦИИ

Переход Республики Беларусь к формированию рыночных отношений определил необходимость использования и развития экономических методов управления. Нынешний этап реформирования экономики республики характеризуется поиском действенных механизмов повышения ее эффективности. В современных условиях становления рыночных отношений и совершенствования системы управления, выработки новой стратегии экономического развития усиливается значимость учета и оценки финансового и имущественного состояния предприятий и хозяйственных организаций. Так, среди вопросов, возникающих в процессе разработки макроэкономической политики Республики Беларусь, проблемы инфляции, ее влияния на экономическую деятельность и учетные данные являются весьма актуальными. Актуальность их обусловлена также фактической неразработанностью вопросов переоценки активов и пассивов баланса предприятия и учета данной переоценки в условиях инфляции, которая в свою очередь в Республике Беларусь обладает спецификой возникновения (проявления) и развития.

С подобными проблемами, когда инфляционные процессы определили недостатки и показали ограниченность существующей системы учета, (игнорируется влияние инфляционных процессов на результаты хозяйственной деятельности), столкнулись многие страны. Инфляция оказывает существенное влияние на достоверность и актуальность учетных данных, что потребовало осознания необходимости реформ в бухгалтерском учете. За последние годы были разработаны несколько подходов к учету и анализу влияния инфляции на результаты хозяйственной деятельности предприятия. Вместе с тем, в белорусской бухгалтерской науке проблемы оценки и переоценки средств предприятий в условиях инфляции являются новыми и неизученными.

Это подтверждается тем, что, во-первых, система бухгалтерского учета основывается на стоимостном измерении объектов учета, выраженном в денежной единице. В Республике Беларусь такой единицей является "белорусский" рубль. Основным требованием к любой единице измерения является прежде всего временная и пространственная стабильность, что в бухгалтерском учете определяет необходимость однозначности измерения или оценки любой статьи актива или пассива баланса в одной и той же стабильной единице, т. е. неизменном рубле.

Однако, учитывая тот факт, что в условиях инфляции происходит повышение общего уровня цен на производимые товары и услуги, означающее обесценивание денег, т. е. когда общий уровень цен поднимается, необходима большая сумма, чтобы купить прежний набор товаров. В результате покупательная сила денежной единицы снижается, следовательно, для оценки реальных товаров и услуг деньги не являются стабильной единицей измерения.

Кроме всего прочего во время инфляции денежная единица все больше искажается как показатель реальных или физических размеров деловой активности. Искаженное влияние изменений общего уровня цен на аналитические показатели долго осознавалось практиками. Однако пока годовой уровень инфляции был умеренным, бухгалтеры предпочитали полагаться на составление, а не на исправление финансовых отчетов как средства передачи пользователями информации о таких воздействиях. Таким образом, при повышении уровня инфляции необходимо выдвигать требования более формализованного и систематического подхода к формированию финансовой отчетности. Данный подход предназначен для того, чтобы не допускать искажений, возникающих в результате изменений уровня цен. Новизна данной проблемы обусловлена также тем, что она объективно не могла возникнуть в период существования стабильной денежной единицы — "советского" рубля, что в свою очередь определяло на тот период, построение системы бухгалтерского учета. Эта система допускала переоценку отдельных объектов или видов средств в целом только в исключительных случаях — при изменении цен по постановлению правительства. Как правило, переоценивались основные средства и товарно-материальные ценности. Результаты данной переоценки (дооценки или уценки), по действующему на тот период плану счетов, отражались по соответствующим счетам и статьям актива и пассива баланса: основные средства на счетах 01 "Основные средства", 02 "Износ основных средств" и 85 "Уставный фонд", а товарно-материальные ценности на соответствующих активных счетах (05, 06, 12, 41) и счете 14 "Переоценка товарно-материальных ценностей", с последующим списанием результата на счета источников 85 "Уставный фонд" (в пределах норматива средств), 90 "Краткосрочные ссуды банка" (в пределах сверхнормативных средств, прокредитованных банком), 80 "Прибыли и убытки"

(уценка сверхнормативных непрокредитованных средств) и 68 "Расчеты с бюджетом" (дооценка сверхнормативных непрокредитованных средств).

Другая схема переоценки средств предусмотрена в новом Плате счетов 1992 года. Счет 14 "Переоценка материальных ценностей" сохранен. Однако, порядок дооценки и уценки в нем предлагается иной. Что же касается переоценки основных средств, то она вообще в Плате счетов не предусматривалась. Эта недоработка постепенно устраняется, хотя в целом сам План счетов является первым шагом создания системы бухгалтерского учета в условиях становления рыночных отношений. Этот период становления продлится еще, по-видимому, несколько лет, а следовательно, все экономические механизмы управления, особенно бухгалтерский учет должны быть приспособлены к работе в условиях инфляции. Следует подчеркнуть, что постепенно система бухгалтерского учета становится более динамичной в части отражения влияния инфляционных процессов на результаты деятельности субъектов хозяйствования.

Учитывая вышеизложенное, представляется необходимым отметить основные, требующие решения проблемы, как-то отсутствие периодической переоценки всех статей актива и пассива баланса (кроме денежных статей в национальной валюте), единой методики переоценки денежных средств и расчетов в валюте, а также методики переоценки немаловажной статьи в балансе — "Уставный капитал", характеризующей такой основной источник формирования собственных средств предприятия, как уставный капитал, представляющий собой совокупность средств, вложенных в предприятие его собственником.

Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами. Так, уставный капитал государственных предприятий отражает сумму средств, выделенных государством из бюджета в момент вступления предприятия в эксплуатацию для осуществления его деятельности. Уставный капитал негосударственных коммерческих структур формируется за счет средств, внесенных акционерами (участниками), и поэтому представляет собой коллективную собственность.

Предприятия как основное звено рыночных экономических отношений являются предметом пристального внимания со стороны других объектов и субъектов хозяйствования, а также органов государственного управления. Финансовое положение предприятия интересует деловых

партнеров, инвесторов, кредиторов, акционеров, работников. Вкладывая деньги в акционерное общество или общество с ограниченной ответственностью, собственник хочет быть уверенным в приросте капитала, а не в потере его в обанкротившейся фирме.

Вместе с тем, периодическая переоценка всех статей актива и пассива баланса, предполагающая применение общего индекса цен, либо определенных индексов по отдельным группам средств и источников, с приведением разрозненных приемов и способов переоценки в определенную систему, даст возможность соблюдения требований международных стандартов учета по поддержанию капитала при определенной прибыли.

В соответствии с Международными стандартами учета предприятие реализует доход (получает прибыль) за определенный период только при условии сохранения своего капитала на конец года. При этом важно заметить, что существует различие между сохранением капитала с юридической точки зрения и сохранением капитала с точки зрения бухгалтерского учета. Так, с юридической точки зрения концепция сохранения капитала представляет особую важность для предприятий, где капитал является суммой, внесенную акционерами в собственные ресурсы предприятия. При рассмотрении сохранения капитала с точки зрения бухгалтерского учета признаются две концепции: финансового капитала и физического капитала или производственного потенциала. Исходя из первой концепции предполагается, что капитал сохраняется, если величина собственного капитала на конец периода за вычетом взносов акционеров и выплат акционерам в течение этого периода равна его величине в начале того же периода. Величину сохраняемого финансового капитала можно измерить в номинальных денежных единицах или в постоянных единицах покупательной силы. Если его величина измеряется в номинальных денежных единицах, то в соответствии с этой концепцией, любое повышение стоимости активов рассматривается как доход. Однако до момента реализации величина повышения не учитывается. Если величина капитала измеряется в постоянных единицах покупательной силы, то доходом может являться только та часть повышения стоимости активов, которая больше величины увеличения общего уровня цен. Другая часть данного повышения является корректировкой стоимости функционирующего капитала и поэтому считается частью собственного капитала. Исходя из второй концепции, капитал сохраняется только тогда, когда предприятие имеет на конец периода такой же уровень производительного потен-

циала (производственных возможностей), что и в начале данного периода. Все изменения цен, влияющих на стоимость активов и пассивов предприятия, рассматриваются как изменения в оценке физических производственных возможностей предприятия и являются корректировками стоимости капитала и считаются частью собственного капитала, а не доходом. Доход представляет собой остаток за минусом величины сохраняемых физических производственных возможностей за отчетный период.

Таким образом, представляется возможным разделение капитала, исходя из принятой классификации, на средства, вложенные акционерами, на резервы представляющие присоединения полученных доходов, и резервы, представляющие поправки на сохранение капитала, которые могут быть показаны раздельно. Создание таких резервов диктуется необходимостью защиты от убытков. Существование и размер подобных резервов представляет собой информацию, необходимую при запросах пользователей в связи с принятием решений.

В настоящее время на предприятиях Республики Беларусь наблюдается объективная реальность накопления определенных сумм по переоценке как основных, так и других средств предприятия, учитываемых в разрезе субсчетов счета 88 "Фонды специального назначения". Юридический статус данных сумм до конца не определен. Проведя анализ сложившейся экономической ситуации, представляется возможным сделать вывод о том, что в условиях гиперинфляции строгое фиксирование уставного капитала в учредительных документах и, как следствие этого, неизменность последнего в течение длительного времени, является не совсем оправданным, с точки зрения отражения реального экономического состояния предприятий республики и соответственно их инвестиционной привлекательности.

Учитывая вышеизложенное и в целях реализации основных требований к минимальному размеру уставного фонда в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь № 11 от 16.03.99 г. "Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования" (далее — Декрет № 11), а также исходя из письма Министерства финансов Республики Беларусь № 51 от 28.11.1995 г. (Регистрационный № 1174/12 от 04.12.1995 г.) фонд переоценки возможно использовать на пополнение уставного капитала.

Для пополнения уставного капитала, представляется целесообразным осуществить единовременное перечисление накопившихся сумм переоценки активов предприятия до уровня, оп-

ределенного Декретом № 11. При направлении суммы увеличения стоимости переоцениваемых активов на пополнение уставного капитала производить бухгалтерскую запись по дебету счета 88 "Фонды специального назначения", субсчетов фондов переоценки статей баланса в корреспонденции со счетом 85 "Уставный капитал", в разрезе которого предполагается открыть субсчет "Дополнительный капитал".

Так как уставный капитал в Декрете № 11 не имеет фиксированного размера, а определяется в привязке к количеству минимальных заработных плат, в условиях, когда минимальная заработная плата постоянно корректируется на коэффициент инфляции, целесообразно при каждом изменении размера минимальной заработной платы, пополнять уставный капитал в вышеопределенном порядке за счет переоценочных резервов.

При организации учета в условиях инфляционной среды для достоверности отражаемых учетных данных создается необходимостью их корректировки по инфляционным факторам. Вместе с тем, согласно Закона Республики Беларусь "Об иностранных инвестициях" правительство гарантирует сохранность денежных средств, вложенных инвесторами в экономику Республики Беларусь. Исходя из вышесказанного, проявляется определенная проблема в поддержании суммы уставного капитала в актуализированном размере. Это в свою очередь создает инвестиционную привлекательность предприятий и защищает интересы иностранных инвесторов, вложивших средства в развитие национальной экономики. Согласно Закона Республики Беларусь "Об иностранных инвестициях" сумма уставного капитала определена в размере 20000 долларов США. Однако исходя из требований Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности", предприятия ведут учет хозяйственных операций на счетах в соответствии с типовыми планами счетов в денежной единице, эмитируемой Национальным банком Республики Беларусь в качестве официального платежного средства. Исходя из данного положения, и с учетом внесения изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь "Об иностранных инвестициях на территории Республики Беларусь" от 12.11.97 г., определенная в размере 20000 долларов США сумма уставного капитала должна быть объявлена только в долларах, но в балансе предприятия отражается в национальной валюте, которая в условиях инфляции подвержена обесцениванию. Учитывая вышеизложенное и в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь № 7 от 15.02.99 г. по которому образовавшаяся при изменении курса ино-

странной валюты разница учитывается по кредиту счета 80 "Прибыли и убытки", для сохранения актуального размера уставного капитала вне зависимости от уровня инфляции представляется целесообразным производить бухгалтерскую за-

пись по дебету счета 80 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 85 "Уставный капитал", для которого предполагается открыть субсчет "Дополнительный капитал".

Е.И. Марухина, каф. бух.учета, анализа и аудита в отраслях нар. хоз-ва, БГЭУ

ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ВИНОДЕЛЬЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Одним из важных вопросов калькулирования себестоимости винодельческой продукции является правильная оценка незавершенного производства. Отсутствие нормативной базы по оценке незавершенного производства привела к тому, что каждое предприятие оценивает незавершенное производство, а следовательно, и величину прибыли и рентабельности в зависимости от стоящих целей и задач. И неудивительно, что на практике "прячут затраты" именно в незавершенном производстве, что нередко вызывает спорные вопросы с налоговыми органами. Сложившаяся ситуация не позволяет дать объективную оценку финансового состояния предприятия, сравнить его с финансовым состоянием предприятий внутри отрасли, промышленности, что немаловажно в условиях приватизации и разгосударствления.

Нет единства в оценке незавершенного производства и внутри винодельческой отрасли. Так, в результате исследований выявлено, что на одних предприятиях незавершенное производство оценивают по фактической себестоимости сырья, на других к стоимости сырья прибавляют затраты по уходу за сокоматериалами и виноматериалами, на третьих — по материальным затратам, основной и дополнительной заработной плате, отчислениями на социальное обеспечение, на четвертых — по всем статьям себестоимости. Это разнообразие влияет на величину незавершенного производства, и соответственно — на себестоимость и прибыль.

Недостатки в оценке незавершенного производства на разных стадиях изготовления про-

дукции приводят к неточности исчисления себестоимости полуфабрикатов и в частности мешают дифференцированному подходу к стоимостной оценке остатков сокоматериалов и виноматериалов.

По нашему мнению, сокоматериалы и виноматериалы, после обработки в технологических цехах, должны оцениваться по сложившейся цеховой себестоимости с учетом степени готовности полуфабрикатов, находящихся в незавершенном производстве. Для этого необходима тесная увязка готовности полуфабрикатов с технологической схемой обработки и временем нахождения в обработке. Для учета этих факторов на предприятии должны быть разработаны специальные коэффициенты, при помощи которых определяются расходы на технологическую обработку сокоматериалов и виноматериалов. Рекомендуемая методика расчета себестоимости продукции и полуфабрикатов, находящихся в незавершенном производстве с учетом степени их готовности приведена в таблице 1.

Предлагаемый метод распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством требует четкого учета незавершенного производства по партиям и технологическим схемам, так как каждая партия винопродукции на 1-е число месяца имеет различную степень готовности. Его внедрение позволит более точно определять фактическую себестоимость винопродукции со всеми финансовыми последствиями и обеспечит сопоставимость калькуляций на однородную продукцию, изготовленную разными предприятиями.

Таблица 1

**Расчет себестоимости продукции и полуфабрикатов, находящихся
в незавершенном производстве с учетом степени их готовности**

Показатели	Наименование продукции			Всего
	в/л "А"	в/л "Б"	и так далее	
1	2	3	4	5
1. Впущено продукции				
а) количество, дал	5300	4200	5700	15200
б) сумма, тыс. руб.	37100	24900	46000	108000
в) удельный вес наименований продукции в общем количестве, % (гр. 2, 3, 4 стр. 1а / гр. 5 стр. 1а)	34,9	27,6	37,5	100