

ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ И ИХ СЛАГАЕМЫЕ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА (Часть 2)

Е.П. Приёмко

Исходя из этого, что показатели бухгалтерской отчетности организаций по составу и по величине оборотных активов играют важнейшую роль при оценке финансового состояния и платежеспособности организаций, а также в целях гармонизации бухгалтерского учета на международном уровне в основу классификации оборотных активов для отражения в бухгалтерском балансе организаций должны быть положены принципы их формирования в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО). Так, в пункте 57 МСФО-1 (редакция 2005 г.) «Представление финансовой отчетности» дается такое определение понятия «оборотные активы»: «Актив должен классифицироваться как оборотный, в случае если:

а) его предполагается реализовать или удерживать для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла компании; или

б) он содержится главным образом для целей торговли или в течение короткого срока, и его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты; или

с) он является активом, существующим в форме денежных средств или их эквивалентов, который не имеет ограничений в использовании. Все прочие активы должны классифицироваться как внеоборотные» [2, с.49].

При этом в пункте 59 МСФО-1 дается такое определение понятия «операционный цикл»: «Операционный цикл компании представляет собой период времени между приобретением материалов, используемых в процессе производства, и их обращением в денежные средства или инструмент, быстро конвертируемый в денежные средства» [2, с.49].

Таким образом, в МСФО содержатся принципы классификации оборотных активов по критерию участия в сферах производства и обращения. Классификация по критерию формирования источников на собственные и заемные отсутствует. Это обусловлено

в первую очередь тем, что отсутствует само определение понятия «оборотные активы».

Определение термина «оборотные активы» встречается в наших словарях по экономике, учебниках по менеджменту и финансам, а также в национальных стандартах бухгалтерского учета.

Так, в частности, «Словарь аудитора и бухгалтера» (составители Л.Ш. Лозовский, М.В. Мельник, М.Е. Грачева и др.) дает такое определение: «оборотные средства – текущие активы – наиболее подвижная часть активов предприятия, которая в отличие от основных средств является более «текучей» и легко трансформируемой в денежные средства, часть средств производства, целиком потребляемая в течение производственного цикла. Включают обычно материалы, сырье, топливо, энергию, полуфабрикаты, запчасти, незавершенное производство, товары, расходы будущих периодов, исчисляемые в денежном выражении, а также денежную наличность, легко реализуемые ценные бумаги, материально-производственные запасы, нереализованную готовую продукцию, краткосрочную задолженность других предприятий данному предприятию» [3, с. 257–258].

«Словарь современных экономических и правовых терминов» (авторы-составители В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах и др.; под ред. В.Н. Шимов и В.С. Каменковой) дает такое определение понятия «оборотные активы»: «Активы оборотные – активы компании, которые легко конвертируются в наличность, подлежат продаже или потреблению при нормальной деятельности компании.

Активы оборотные текущие – состоят из трех слагаемых: 1) запасы, включающие готовую продукцию, незавершенное производство, сырье и материалы, оценка которых является сложной, а подчас и спорной процедурой; 2) дебиторская краткосрочная задолженность, которая связана с оценкой безнадежных долгов; 3) наличность и краткосрочные инвестиции» [4, с. 19].

Профессор О.И. Волкова в учебнике «Экономика предприятия (фирмы)» дает такое определение понятия «оборотные активы» (у нее – «оборотные средства»): «Оборотные средства предприятия – это совокупность денежных и материальных средств, авансированных в средства производства, однократно участвующих в производственном процессе и полностью переносящих свою стоимость на готовый продукт [5, с. 151].

Таким образом, рассмотрение некоторых определений понятия «оборотные активы» и логическое осмысление их классификации позволило вместо понятий «оборотные активы», «текущие активы» ввести понятие «краткосрочные активы» как совокупность краткосрочных ресурсов, сформированных за счет собственных и заемных источников, используемых в течение 12 месяцев, часть которых принимает участие в процессе производства продукции, работ, услуг, а другая часть находится в сфере обращения. Данный подход к определению понятия «краткосрочные активы» соответствует нормам МСФО-1 [2] и позволяет классифицировать их по источникам формирования на собственные и заемные. К собственным краткосрочным активам относится та их часть, которая была сформирована за счет средств уставного фонда и нераспределенной прибыли. К заемным краткосрочным активам относятся активы, сформированные за счет краткосрочной кредиторской задолженности поставщикам, подрядчикам, задолженности по краткосрочным кредитам банка и задолженности бюджету по налоговым обязательствам.

Такое определение понятия «оборотные активы» позволяет обосновать классификацию краткосрочных активов по критерию их участия в процессе производства и в сфере обращения, а также по критерию формирования их источников на собственные и заемные. К краткосрочным активам, участвующим в процессе производства продукции, работ, услуг относятся краткосрочные производственные запасы в пределах норм текущего и страхового запаса, затраты на незавершенное производство, а также расходы будущих периодов. Незавершенное производство оценивается по прямым переменным затратам. В составе оборотных активов отражаются только те затраты на незавершенное производство, которое будет превращено в готовую продукцию в соответствии с технологическим процессом производства в течение 12 месяцев.

К краткосрочным активам в сфере обращения следует отнести:

- готовую продукцию на складе, которая должна быть реализована в течение 12 месяцев в соответствии с заключенными договорами поставки; товары отгруженные, но еще не реализованные;

- краткосрочную дебиторскую задолженность со сроком погашения 12 месяцев, включая налоги по приобретенным ценностям;

- краткосрочные финансовые вложения на срок не более 12 месяцев;

- денежные средства и их эквиваленты, участвующие в кругообороте средств организации в течение 12 месяцев.

В зависимости от источника формирования следует выделять собственные и заемные краткосрочные активы. В соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь (ст. 63) «имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности» [1, с. 71].

Можно утверждать, что готовая продукция и остатки незавершенного производства, как имущество, произведенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, являются собственными краткосрочными активами организации.

В практике хозяйствования организаций Республики Беларусь абсолютное большинство снабженческо-заготовительных операций по обеспечению процесса производства материальными ресурсами производится по договорам поставки. В соответствии с пунктом 5 статьи 424 «Договора купли-продажи» Гражданского кодекса Республики Беларусь договор поставки является отдельным видом договора купли-продажи, поэтому к нему применимы все положения Гражданского кодекса, регламентирующие условия, права и обязанности сторон договора купли-продажи [1, с. 231].

Согласно статье 461 «Сохранение права собственности за продавцом» Гражданского кодекса Республики Беларусь «... право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до оплаты товара или наступления иных обстоятельств, покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законодательством или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара.

В случае, когда в срок, предусмотренный договором, переданный товар не будет оплачен или не наступят иные обстоятельства, при которых право собственности переходит к покупателю, продавец вправе потребовать от покупателя вернуть товар, если иное не предусмотрено договором» [1, с. 247].

Таким образом, на основе положений Гражданского кодекса Республики Беларусь оплаченные и полученные товарно-материальные ценности следует учитывать в составе собственных краткосрочных активов организации. Полученные, но неоплаченные товарно-материальные ценности следует рассматривать как оборотные средства, приобретенные за счет заемных источников (кредиторская задолженность поставщикам), и учитывать в составе заемных краткосрочных активов организации.

В целях получения достоверной информации о наличии краткосрочных активов по источникам их формирования на основе данных бухгалтерской отчетности в бухгалтерском балансе организаций следует выделить отдельный раздел для отражения собственных краткосрочных активов по статьям их составляющих и отдельный раздел баланса для отражения заемных краткосрочных активов в разрезе номенклатуры их статей.

Такой подход к определению и классификации краткосрочных активов позволит повысить эффективность управления оборотным капиталом организаций путем формирования оптимальной величины краткосрочных активов на основе данных, полученных в системе бухгалтерского учета.

ЛИТЕРАТУРА

- 1 Гражданский кодекс Республики Беларусь. – 2-е изд., с изм. и доп. – Минск: Национальный центра правовой информации Республики Беларусь, 2001. – 631с.
- 2 Международные стандарты финансовой отчетности 2005: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 2005. – 1064с.
- 3 Словарь аудитора и бухгалтера / Л.Ш. Лозовский [и др.]. – М.: ЗАО «Изд-во «Экономика», 2003. – 446 с. – (Деловые словари / ред.сер.: Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг). – С. 257–258.
- 4 Словарь современных экономических и правовых терминов / авт.-сост. В.Н. Шимов [и др.]; под ред. В.Н. Шимова и В.С. Каменковой. – Минск: Амалфея, 2002. – 816 с.
- 5 Экономика предприятия (фирмы): учебник / под ред. проф. О.И. Волкова и доц. О.В. Девяткина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 601 с.

РЕЗЮМЕ

В статье исследована экономическая сущность оборотных активов. Приведены международные подходы к определению и классификации оборотных активов на примере национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Беларусь, а также Международных стандартов финансовой отчетности. Рассмотрены точки зрения ряда ученых по вопросам определения понятия «оборотные активы». На основе рекомендаций Международных стандартов финансовой отчетности, а также опыта других стран применительно к практике хозяйствования Республики Беларусь дано определение понятия «краткосрочные активы», разработаны предложения по совершенствованию классификации и отражению в балансе организации краткосрочных активов.

* Статья поступила в редакцию 6 ноября 2008 г.