

Белорусское законодательство существенно ограничивает спектр используемых методов амортизации. Вместе с тем даже разрешенные законодательством способы начисления амортизационных отчислений используются не в полной мере. Как правило, используется в основном линейный способ начисления амортизации, что связано с ограничениями в налоговом законодательстве.

4. *Оптимизация налоговых платежей предприятия.* Для налогового стимулирования ускорения обновления основных средств в Республике Беларусь был введен такой инструмент, как инвестиционный вычет. Инвестиционным вычетом признаётся сумма, исчисленная от первоначальной стоимости основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, а также от сформированной в бухгалтерском учёте стоимости вложений в основные средства, используемые в предпринимательской деятельности в связи с их реконструкцией, модернизацией, реставрацией. Таким образом, инвестиционный вычет является механизмом ускоренного включения в состав затрат по производству и реализации продукции части амортизационных отчислений по основным средствам на начальном этапе их фактической эксплуатации.

Необходимо отметить, что механизм инвестиционного вычета является удобным к применению, так как не требует проведения каких-либо последующих корректировок амортизационных отчислений, что значительно упрощает его администрирование.

Обобщая вышеизложенное, отметим, что выбор амортизационной политики должен основываться на анализе эффективности ее вариантов в соответствии с имеющимися прогнозами развития как самой организации, так и экономики страны.

#### Список цитированных источников:

1. Управление финансами. Финансы предприятий: учебник / под ред. А.А. Володина. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 509 с.
2. Когденко, В.Г. Краткосрочная и долгосрочная финансовая политика: учеб. пособие для вузов / В.Г. Когденко, М.В. Мельник, И.Л. Быковников. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 471 с.
3. Инструкция по бухгалтерскому учёту основных средств [Электронный ресурс]: утв. Мин-вом финансов Респ. Беларусь 30.04.2012 // Режим доступа: <http://www.centr-cen.by/upload/26.pdf>. – Дата доступа 9.11.2014.
4. Агеева, О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / О.А. Агеева, А.Л. Ребизова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Юрайт, 2013. – 447 с.
5. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс]: утв. М-вом экономики Респ. Беларусь, М-вом финансов Респ. Беларусь, М-вом архитектуры и строительства РБ 27.02.2009 г.: по состоянию на 06.05.2014 г. // Режим доступа: <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/gerpublic11/text478.htm>. – Дата доступа 10.11.2014.
6. Маляревский, Ю.Д. Учет в зарубежных странах: учебн. пособие / Ю.Д. Маляревский, О.В. Фартушняк, И.Ю. Пасечник. – М.: Издательский дом «ИН-ЖЭК», 2003. – 164 с.

УДК 657.92

*Штреккер А.И.*

*Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины, г. Гомель*

*Научный руководитель: к.э.н. Панова Т.И.*

## ВЫБОР МЕТОДА ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ С ПОЗИЦИИ СТАТИЧЕСКОГО И ДИНАМИЧЕСКОГО УЧЕТА

Оценка запасов, как известно, оказывает влияние и на прибыль, и на финансовое положение организации. Выбор метода оценки определяется целями, которые ставятся перед бухгалтерским учётом в каждом конкретном случае. В данной статье будет рассмотрено два подхода к выбору метода оценки запасов: с точки зрения статической и с точки зрения динамической теории учета.

В Республике Беларусь методологические основы и порядок формирования в бухгалтерском учёте информации о производственных запасах определяется Инструкцией по бухгалтерскому учёту запасов № 133. При отпуске материальных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости (взвешенная или скользящая оценка);
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО).

Применение одного из перечисленных способов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации. Менять однажды выбранный способ можно, но только если у организации есть для этого серьезные основания [1].

Теория статического баланса или статический бухгалтерский учет – это термин, который вошел в оборот благодаря О. Шмаленбаху. Он объединил учетную практику XII–XIX веков. Жак Ришар формулирует фундаментальную идею Шмаленбаха следующим образом: «Необходимо четко различать два типа бухгалтерского учета: бухгалтерия, которая учитывает движение ценностей независимо от возможности ликвидации предприятия. Это динамический бухгалтерский учет. И бухгалтерия, которая при составлении баланса учитывает только состояние ценностей на данный момент, то есть как бы на момент ликвидации предприятия. Это статический бухгалтерский учет» [2].

Итак, цель статического баланса – показать, насколько предприятие в состоянии оплачивать свои долги. Определение актива как обеспечения долгов фирмы формирует правило оценки его статей по ценам возможной продажи соответствующего имущества. При этом актив должен постоянно

(по мере изменения цен возможной продажи) переоцениваться. Пользователя, оценивающего платежеспособность компании, интересуют, конечно, не те цены, по которым имущество когда-то было приобретено, а те цены, по которым его можно продать сегодня, чтобы расплатиться по долгам. Рост цен возможной продажи имущества трактуется как прибыль компании, снижение этих цен – как убыток [3].

В настоящее время основные положения теории статического баланса связываются со следующими моментами:

- составление отчетности фирмы на основе допущения прекращения ее деятельности;
- включение в активы только собственного имущества фирмы, которое может служить обеспечением ее обязательств;
- оценка активов по текущим ценам их возможной продажи;
- рассмотрение прибыли как роста объема имущества, которое потенциально остаётся у собственников после ликвидации фирмы [3].

В отличие от статического баланса цель динамического баланса – продемонстрировать эффективность деятельности компании, исчислить финансовый результат его деятельности – прибыль или убыток. Динамический баланс показывает кругооборот капитала компании. Элементы баланса – это стадии движения доходов и расходов фирмы. Для динамического баланса характерно совершенно иное понимание актива. Здесь актив трактуется как комплекс расходов фирмы, которые должны принести ей доходы в будущих отчетных периодах. Актив показывает направления вложения денег с целью получения прибыли.

Таким образом, с точки зрения статической теории важна достоверная оценка запасов в балансе, а с точки зрения динамической – стоимость запасов, списанных на расходы. Одновременное выполнение этих двух требований почти невозможно. Из всех методов оценки, предложенных в Инструкции № 133, обоим требованиям лучше всего отвечает метод оценки по себестоимости каждой единицы. Однако на практике он используется редко, так как применим только к запасам, используемым организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасам, которые не могут обычным образом заменять друг друга [1].

Рассмотрим проблему выбора оценки запасов с позиции статической теории более подробно. Поскольку, как уже упоминалось, оценка по себестоимости каждой единицы трудно применима, далее будут рассмотрены другие методы оценки.

Оценка по средней себестоимости может дать близкую к реальной стоимости остатков запасов. Однако это произойдет только в том случае, если у организации нет запасов, которые хранятся уже длительное время, поскольку цены постоянно меняются (причем чаще всего они имеют тенденцию роста, особенно в условиях постоянной инфляции), т.е. слабо отвечают целям статической теории.

При методе ФИФО в балансе будут отражаться остатки по стоимости последних приобретений, что больше подходит для целей статического учета, чем при оценке по средней себестоимости. Однако и здесь нужно учесть, что последние приобретения могут быть сделаны давно и не соответствовать задачам, поставленным перед бухгалтерским учетом, в данном случае.

Таким образом, для статической теории наилучшей оценкой является оценка по рыночной стоимости. МСФО рекомендуют отражать запасы по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости или возможной цене реализации. Поэтому, если фактическая себестоимость остатка материалов оказалась меньше их рыночной стоимости, в балансе отражается именно она. Однако, если рыночные цены на момент составления отчетности оказались ниже фактической себестоимости, данные учета нуждаются в корректировке. С этой целью в учете предусмотрен счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», по кредиту которого отражается создание резерва. После этого необходимо в каждом последующем периоде пересматривать чистую стоимость реализации запасов. И если чистая стоимость реализации запасов, которые ранее были уценены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается, списанную ранее сумму нужно сторнировать (в пределах суммы первоначальной уценки) таким образом, чтобы новая фактическая себестоимость материалов соответствовала наименьшей из фактической себестоимости или пересмотренной возможной чистой стоимости реализации. Период, по истечении которого организация будет пересматривать чистую стоимость реализации запасов, устанавливаются в учетной политике организации. Обязательно проведение инвентаризации резерва при составлении годовой отчетности (на 31 декабря отчетного года). Организация может анализировать чистую стоимость реализации запасов, например, ежемесячно или ежеквартально. На конец отчетного периода при списании материалов, по которым образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей, зарезервированную сумму необходимо восстановить.

Однако, отражая рыночную стоимость запасов, мы затрагиваем величину собственных источников средств предприятия, а точнее прибыли фирмы, искажая ее сумму, отражаемую в балансе, так как прибыль начинает представлять собой не финансовый результат реальных хозяйственных операций (деятельности компании), а следствие изменения цен на ее имущество.

Если рассматривать проблему выбора оценки запасов с позиции динамической теории, надо отметить следующее: главная особенность динамического понимания актива баланса – это подход к оценке его статей. Если актив понимается как расходы предприятия, его элементы должны оцениваться по себестоимости, то есть в сумме фактических затрат на их формирование – сумме вложенных в них денег. При этом актив ни при каких обстоятельствах не должен переоцениваться, так как

для исчисления прибыли мы полученные доходы должны сопоставить с суммами средств, вложенных компанией с целью их (доходов) получения, т.е. оценка по рыночной стоимости в данном случае недопустима.

Оценка способом ФИФО основана на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений и с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало отчетного периода. В том случае, если первые по времени приобретения партии стоят дешевле, а последующие дороже, применение метода ФИФО приводит к следующему результату: материалы списываются в производство по меньшей стоимости, соответственно себестоимость продукции ниже и прибыль выше. Если цены на материалы имеют тенденцию к снижению, то, наоборот, при применении метода ФИФО прибыль будет уменьшаться.

Увеличение прибыли, с одной стороны, выгодно для предприятия, а с другой, ведет к увеличению налога на прибыль и является выгодным для государственных органов. Государству важно, чтобы применяемая бухгалтерская методология позволяла исчислить как можно большую величину прибыли с тем, чтобы иметь больше налоговых поступлений. Однако все, что выигрывает государство, проигрывают собственники предприятия и его служащие.

Можно выделить два аспекта влияния выбора метода оценки на прибыль: на величину прибыли и на достоверность оценки финансовых результатов. Влияние на величину прибыли оценки запасов очевидно. Чем выше стоимость материалов, израсходованных в производстве, тем меньше прибыль, и наоборот. Что же касается достоверности оценки, то здесь все гораздо сложнее. Поскольку прибыль является результатом сопоставления доходов и расходов, то необходимо реально оценить стоимость материалов, израсходованных при производстве продукции, которая принесла нам доход. Какой же метод в наибольшей степени отвечает поставленным задачам?

Если сравнивать полученные доходы с теми реальными расходами, которые предприятие понесло при приобретении материалов в прошлые периоды, то материалы надо оценивать по «исторической» стоимости, то есть по методу ФИФО. Но некоторые ученые считают, что «историческую» оценку необходимо корректировать до уровня современных цен, которые имеют тенденцию к постоянному росту. В этом случае целесообразнее использовать метод оценки «по средней себестоимости».

В то же время сам автор теории динамического баланса подчеркивает, что оценка активов фирмы, используемая для целей исчисления ее прибыли, не отражает их действительной (реальной) стоимости. Она фиктивна с точки зрения текущего положения дел, но при этом объективна как основа сопоставления доходов компании с ее расходами. Так, по Шмаленбаху, фиктивная, надуманная, совершенно искусственная, устаревшая оценка активов по историческим ценам дарит нам максимально реалистичную и соответствующую действительности величину прибыли фирмы [4].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что наилучшим методом оценки запасов с позиции динамического учета является метод ФИФО, т.е. оценка по стоимости первых по времени приобретений.

Как видно, нет единственно верного ответа на вопрос о том, какой метод оценки запасов наилучший. Выбор метода определяется целями, которые ставятся перед бухгалтерским учетом в каждом конкретном случае.

#### Список цитированных источников:

- 1 Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: утв. постановл. М-ва финансов Респ. Беларусь от 27 апр. 2011 г. № 25 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – № 12, 8/24697.
- 2 Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр.; под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с. – ISBN 5-279-02082-6.
- 3 Пятов, М.Л. Теории баланса и их значение для практики [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов // Бух1С: интернет-ресурс для бухгалтеров. – 2012. – 2 июня. – Режим доступа: <http://buh.ru/articles/documents/13892/> – Дата доступа: 06.11.2014.
- 4 Пятов, М.Л. Ойген Шмаленбах и его теория динамического баланса [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов // Бух1С: интернет-ресурс для бухгалтеров. – 2013. – 26 апреля. – Режим доступа: <http://buh.ru/articles/documents/15051/> – Дата доступа: 06.11.2014.

УДК 657.372.2

*Реут А.Д.*

*Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины, г. Гомель*  
Научный руководитель: к.э.н. Панова Т.И.

### СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ОСНОВЕ ПРИНЦИПА ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ

В настоящее время в Республике Беларусь происходит сближение национальных стандартов бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности. В связи с этим отечественный бухгалтерский учет подвергался ряду изменений за последние годы.

Международные стандарты выделяют два принципа ведения бухгалтерского учета: принцип непрерывности деятельности и принцип начисления [1].