

системы, такие как Глобальная система мониторинга окружающей среды, Глобальная информационная база данных о ресурсах, Международная информационная система по окружающей среде и другие организации.

При разработке системы экологических счетов должны быть учтены:

ü счета биологических ресурсов и ресурсов экосистем;

ü счета невозобновляемых ресурсов;

ü счета ресурсов циклических систем.

Основу системы экологических счетов должны составлять первичные таблицы (таблицы поставок и использования), которые ежегодно включаются в национальные счета и разрабатываются на основе текущих цен. На их основе могут быть составлены различные виды производных таблиц. Так, таблицы затраты/выпуск позволят получить полное представление о структуре экономики, с точки зрения потоков поставок, и будут полезны при анализе особенностей функционирования экономики. При этом качество и стоимость ресурсов, используемых в экономическом производстве, представляют связь учета природных ресурсов со счетами затрат и качестве экологических активов, с точки зрения затрат и выгоды, связанной с деятельностью человека, что позволит преобразовать экологические счета в физическом выражении в стоимостные.

На втором этапе статистическая оценка состояния окружающей среды может быть представлена суммами расходов на мероприятия по предотвращению ухудшения и загрязнения окружающей среды. При этом сопоставление сумм расходов, направляемых на предотвращение загрязнения окружающей среды с экономическим эффектом от повышения ее качества, представляет собой интересную информацию относительно продуктивности мероприятия по улучшению состояния окружающей среды.

Таким образом, разработка системы комплексного эколого-экономического учета в Республике Беларусь будет являться своего рода базой данных для международных сопоставлений и выступит информационной основой для проведения необходимой аналитической работы с целью поддержания равновесия между окружающей средой и экономикой.

УДК 657.22

АМОТИЗИРУЕМАЯ СТОИМОСТЬ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ: ОТЕЧЕСТВЕННАЯ И ЗАРУБЕЖНАЯ ПРАКТИКА

Грошева Я.А.

Научный руководитель: к.э.н., доцент Шиболович В.В.

УО «Белорусский государственный университет транспорта» г.Гомель

В условиях интеграции национальной системы бухгалтерского учета в систему международных стандартов особого внимания требует разработка единого подхода к пониманию амортизируемой и ликвидационной стоимости основных средств.

В статье рассмотрены различные подходы по интерпретации понятия амортизируемая стоимость основных средств.

In condition of the integrations of the national accounting system in system international standard person of attention requires the development of the united principle to understanding depreciable and salvage value of the fixed assets.

Different standpoint are considered In article on interpreting the notion depreciable cost of the fixed assets.

Актуальность исследования. Национальная система бухгалтерского учета уже второе десятилетие идет по пути трансформации и реформации в соответствии с нормами и правилами, рекомендуемыми международными стандартами учета. Одновременно усиливающиеся интеграционные процессы между Республикой Беларусь и Российской Федерацией выдвигают требования к выработке общих концептуальных подходов и методик ведения бухгалтерского учета. Одним из важнейших объектов бухгалтерского учета во всех странах мира являются основные средства.

Основные средства составляют значительную часть всех активов хозяйствующего субъекта и поэтому имеют большое значение для представления ее финансового положения. Более того, достоверное определение того, какая часть стоимости основного средства будет списана на издержки в текущем отчетном периоде, может иметь значительное влияние на представляемые хозяйствующим субъектом результаты деятельности. В настоящее время такая стоимость основного средства носит название амортизируемая стоимость. Поэтому очень важно в бухгалтерском учете правильно подойти к ее определению и расчету.

Целью исследования является анализ различных точек зрения по интерпретации понятия «амортизируемая стоимость» основных средств в трудах известных отечественных и зарубежных ученых, нормативных и законодательных источниках Республики Беларусь и Российской Федерации, а также изучение международного опыта по данной проблеме с учетом требований МСФО для выработки авторского видения трактовки термина «амортизируемая стоимость», приемлемого для использования в национальной системе бухгалтерского учета.

Изложение основного материала. Проблеме определения содержания такого термина, как «амортизируемая стоимость» уделялось достаточное внимание в работах известных российских и белорусских экономистов, среди которых можно особо отметить И.В. Аверчева, В.П. Астахова, С.Б. Герасимова, А.М. Гершуна, Л. И. Кравченко, В.Ф. Паляя, Н.Н. Репину, О.В. Соловьеву, Л.П. Токареву. Среди авторов дальнего зарубежья, занимавшихся этим вопросом, можно отметить Х. Андерсона, Д. Колдуэлла, Б. Нидлза.

Рассмотрим более подробно различные точки зрения на формирование подходов к определению

понятия «амортизируемая стоимость» в бухгалтерском учете.

По мнению О.В. Соловьевой, «Амортизируемая величина – величина, которая подлежит амортизации (первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость)». В свою очередь, автор дает следующую трактовку ликвидационной стоимости: « Ликвидационная стоимость – чистая величина (за вычетом расходов, связанных с выбытием), которую предприятие предполагает получить в результате выбытия основного средства в конце срока его полезного использования». Автор отмечает, что «в момент приобретения основного средства должен быть сделан ряд оценок, которые будут влиять на отражение использования данного основного средства в учете. Исходя из предполагаемых условий эксплуатации основного средства на конкретном предприятии, бухгалтеру необходимо самостоятельно оценить: срок полезного использования, ликвидационную стоимость основного средства, метод амортизации основного средства» [11, с. 212-21].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что автор определяет амортизируемую стоимость как некую величину: получаемую расчетным путем; состоящую из нескольких компонентов (первоначальной и ликвидационной стоимости). Причем ликвидационная стоимость является компонентом, который определяется бухгалтером в начале эксплуатации объекта самостоятельно, на основании накопленного опыта деятельности в прошлом. Таким образом, ликвидационная стоимость – это планируемая величина. У автора присутствует понятие «ликвидационная стоимость», однако точное определение экономического содержания этой категории отсутствует.

По мнению научного коллектива авторов И.В. Аверчева, С.Б. Герасимова, А.М. Гершуна: «...амортизироваться может не вся стоимость актива, а лишь его часть, называемая амортизируемая стоимость. Это имеет место в случае, когда по окончании срока полезной службы актива компания рассчитывает получить за актив при его продаже или ином выбытии некоторую сумму, которая называется ликвидационной стоимостью» [12, с. 168].

Такой же точки зрения придерживается В.Ф. Палий, который считает, что «амортизируемая стоимость инвентарного объекта рассчитывается как разность между его первоначальной стоимостью и предполагаемой ликвидационной стоимостью». По поводу ликвидационной стоимости автор дает свое видение: «Ликвидационная стоимость амортизируемого объекта – это стоимость его реализации в конце срока эксплуатации или стоимость тех полезных остатков, которые могут быть проданы или иначе использованы с выгодой для организации после снятия объекта с эксплуатации и списания его за счет суммы накопленной амортизации. ...Ликвидационная стоимость должна быть уменьшена на сумму ожидаемых затрат на выбытие объекта в конце срока его полезной службы» [8].

Авторы Н.Н. Репина, Л.П. Токарева считают, что ликвидационная стоимость основных средств представляет собой сумму, которая может быть получена при реализации таких средств по истечении срока их службы. Для целей начисления износа планируемая ликвидационная стоимость должна показываться за вычетом планируемых издержек на демонтаж и ликвидацию. Хотя теоретически ликвидационная стоимость должна учитываться при определении общей суммы амортизационных отчислений за весь срок службы, ею часто пренебрегают. Такой подход может быть оправдан, если остаточная стоимость незначительна или не может быть достоверно оценена, или если издержки на демонтаж и ликвидацию не поддаются точной оценке [10, с.31].

Авторы дальнего зарубежья Б. Нидлз, Х. Андерсона Д Колдуэлл отмечают, что одной из первостепенных задач бухгалтерского учета основных средств является определение того, какая часть их стоимости будет списана на издержки в текущем отчетном периоде. Среди факторов, которые оказывают влияние на исчисление этой величины, авторы выделяют первоначальную стоимость объекта, его ликвидационную стоимость, амортизируемую стоимость, предполагаемый срок полезного использования [7, с. 201].

Авторы дают следующую трактовку амортизируемой и ликвидационной стоимости: «Ликвидационная стоимость – это стоимость скрапа, лома и других отходов, возникающих при ликвидации и после предполагаемой их продажи». «Амортизируемая стоимость – разность между первоначальной и ликвидационной стоимостью» [7, с. 196].

Таким образом, авторы отмечают первостепенную важность амортизируемой стоимости основного средства, а также составного элемента при ее расчете – ликвидационной стоимости. Авторы вводят понятия «амортизируемая стоимость» и «ликвидационная стоимость» как инструментарий для целей расчета амортизации основных средств.

В условиях усиливающихся интеграционных отношений между Республикой Беларусь и странами ближнего и дальнего зарубежья возникает необходимость в изучении и использовании отечественными предприятиями общих концептуальных принципов, составляющих основу Международных стандартов финансовой отчетности, а также принципов, заложенных в основу бухгалтерского учета Российской Федерации.

Международный стандарт финансовой отчетности № 16 «Основные средства» дает следующее определение понятиям амортизируемая и ликвидационная стоимости основного средства:

- 1) « Амортизируемая стоимость – себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости» [5, с. 356].
- 2) «Ликвидационная стоимость – это чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию» [5, с. 356].

Амортизируемая стоимость основного средства согласно МСФО – это, та часть расходов, которую понес хозяйствующий субъект в процессе приобретения основного средства, но не в полном объеме, а лишь в той доле в которой он планирует возместить себе затраты на этот объект через изготовленную продукцию путем начисления амортизации. Оставшаяся часть затрат на основное средство собственник предполагает получить по окончании срока полезного использования в виде полезных остатков, которые затем он сможет либо реализовать, либо использовать повторно в производстве.

Такой подход к определению амортизируемой стоимости основного средства, заложенный в основу МСФО, на наш взгляд, экономически оправдан тогда, когда предполагаемая величина полезных остатков от выбытия основного средства и затрат на его выбытие будет достаточно значительной и будет занимать весомую долю в фактической стоимости основного средства. *Исключение ликвидационной стоимости из фактической стоимости основного средства возымеет положительный эффект, который выразится в снижении суммы амортизационных отчислений и сокращении себестоимости вырабатываемой продукции, увеличении суммы прибыли от продажи продукции, что в результате позволит достигнуть более устойчивого финансового состояния хозяйствующего субъекта.*

В Российской Федерации среди документов, которые регламентируют порядок учета основных средств, можно выделить ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а также Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [6,9]. В этих документах нет четкого определения, что такое амортизируемая стоимость, лишь дается указание, что амортизируемая стоимость – это стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления, и в ее качестве выступает первоначальная или текущая (восстановительная) стоимость. Российские положения по бухгалтерскому учету не требуют обязательного расчета ликвидационной стоимости при определении амортизируемой стоимости основного средства, но не запрещают ее определение и применение. Но в то же время в этих документах не содержится ни определения, что такое ликвидационная стоимость, ни указаний по ее расчету.

Среди нормативно-законодательных актов Республики Беларусь, которые регламентируют содержание понятия амортизируемая стоимость, можно выделить Инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, которой определено: «Амортизируемая стоимость – стоимость, от величины которой рассчитывают амортизационные отчисления». В зависимости от конкретных условий начисления амортизации в качестве амортизируемой стоимости выступает либо первоначальная стоимость объектов, либо остаточная (недоамортизированная) стоимость объектов [4].

В белорусских положениях по учету основных средств нет указаний для расчета ликвидационной стоимости при определении амортизируемой стоимости. Ликвидационная стоимость на практике определяется по фактической стоимости ликвидных остатков объекта в момент его выбытия и снятия с учета.

Таким образом, Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов отождествляет амортизируемую стоимость с первоначальной стоимостью либо недоамортизированной (остаточной) стоимостью.

Такой подход национального учета к идентификации амортизируемой стоимости основного средства в случае наличия ликвидационной стоимости может привести к негативным фактам хозяйственной деятельности организации:

1. Излишнее начисление амортизации, и, как следствие, излишнее накопление амортизационного фонда. Принимая во внимание то, что большинство предприятий владеют изрядно изношенными основными средствами, которые требуют обновления, наличие у предприятия достаточно значительного амортизационного фонда сдерживает его политику модернизации и обновления, отбирая у него тем самым возможность направлять свою прибыль на покупку основных средств, а затем ее льготировать для целей исчисления налога на прибыль.

2. Завышение себестоимости производимой продукции, увеличение налогов относимых на себестоимость продукции. В результате сокращается конечный финансовый результат – прибыль от реализации продукции, наблюдается общее ухудшение финансового состояния предприятия, что не допустимо в современных условиях хозяйствования, так как это ведет к потере источников обновления основных средств, материального стимулирования работников и т.д.

Таким образом, на основании проведенного анализа подходов к определению понятий «амортизируемая стоимость» и «ликвидационная стоимость» основных средств в различных литературных источниках, нормативно-законодательных актах Республики Беларусь и Российской Федерации, Международных стандартах финансовой отчетности можно сделать вывод о том, что существует объективная проблема по определению этих понятий.

Поэтому предлагаем следующие определения амортизируемой и ликвидационной стоимости основных средств.

Амортизируемая стоимость основного средства – стоимость основного средства, подлежащая амортизации, устанавливаемая при его поступлении расчетным путем самостоятельно предприятием, в результате уменьшения его первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость основного средства – предполагаемая величина полезной остатков, которую планируется получить при выбытии основного средства в конце срока его полезного действия, и используемая для расчета амортизируемой стоимости основного средства на этапе поступления объекта.

Выводы и перспективы последующих исследований

Изучение различных теоретических подходов в определении понятия «амортизируемая стоимость» основных средств в трудах отечественных и зарубежных авторов, в нормативных и законодательных актах Республики Беларусь и Российской Федерации, а также в принципах, заложенных в основу МСФО, позволило сделать вывод о том, что в настоящее время национальная система бухгалтерского учета пренебрегает корректировкой амортизируемой стоимости основных средств на величину ликвидационной стоимости, которая должна определяться на этапе поступления объекта, что в свою очередь вызывает не весьма положительные финансовые последствия. Поэтому в статье была сделана попытка дать свое видение решения данной проблемы, и предложено авторское видение интерпретации понятий амортизируемая и ликвидационная стоимости основных средств.

Введение таких понятий потребует в перспективе глубоких исследований в области разработки методики отражения ликвидационной стоимости основных средств в бухгалтерском учете, а также порядка корректировки на эту величину амортизируемой стоимости.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие / В.П. Астахов. – Ростов н/Д: МарТ, 2002. – 928 с.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учеб.-практ. пособие / Л.И. Кравченко [и др.]; под общ. ред. Л.И. Кравченко. – 3-е изд. – Минск: ФУАинформ, 2004. – 791 с.
3. Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств: утв. Постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь 20.12.01 г., № 127: в ред. Постановления Мин-ва финансов от 09.07.04 г., 07.07.05 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-Спектр». – Минск, 2006.
4. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. Постановлением Мин-ва экономики, финансов, статистики и анализа, строительства и архитектуры Респ. Беларусь 30.03.04 г., №187/110/96/18: в ред. Постановления Мин-ва экономики, финансов, статистики и анализа, строительства и архитектуры Респ. Беларусь от 30.03.04 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2006.
5. Международные стандарты финансовой отчетности 2004: издание на русс.яз. – М.: Аскери-АССА, 2004. – 752 с.
6. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. Приказом Мин-ва финансов Росс. Федерации 13.10.03 г., №91н: в ред. Приказа Мин-ва финансов Росс. Федерации 12.12.05 г. // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-Спектр». – М., 2006.
7. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
8. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 791 с.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. Приказом Мин-ва финансов Росс. Федерации 30.03.01 №26н: в ред. Приказов мин-ва финансов Росс. Федерации от 18.05.02 г., от 12.12.05 г. // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2006.
10. Репина, Н.Н. Практический бухгалтерский учет (переход на международные стандарты) / Н.Н. Репина, Л.П. Токарева. – М.: Советский писатель, МП «Община», 1992. – 64 с.
11. Соловьева, О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О.В. Соловьева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 324 с.
12. Учет по международным стандартам: учеб. пособие / А.М. Гершун [и др.]; под ред. Л.В. Горбатовой. – 3-е изд. – М.: Фонд развития Бухгалтерского Учета, Издательский дом «Бухгалтерский учет», 2003. – 504 с.

УДК 385.02

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА РАСХОДНЫХ СТАВОК ДЛЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПОДВИЖНОГО СОСТАВА ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

Михальченко О.А.

*Научный руководитель: профессор Гизатуллина В.Г.
УО «Белорусский государственный университет транспорта» г. Гомель*

Приводятся варианты использования метода расходных ставок при получении оценочных параметров эффективности использования вагонов и локомотивов железной дороги. Главным требованием при использовании метода расходных ставок является точный учет выполненных измерителей эксплуатационной работы и детальное разделение расходов, отнесенных на каждый измеритель. Основным достоинством метода является его простота и доступность для пользователя.

The using of account rates' method for the estimation of efficiency of the rolling stock's using on the railway.

Variants of using of account rates' method are cites at receiving of estimating parameters of efficiency using of railways carriages and locomotives. The main requirement at using of account rates' method is the exact account of performed indexes of operational work and detailing division of the charges carried on each index. The basic advantage of a method is its simplicity and availability to the user.

В рыночной экономике уровень цен на продукцию, работы и услуги определяется спросом и предложением или устанавливается централизованно государством, что делает затраты железнодорожного транспорта наиболее значительным и существенным объектом бухгалтерского учета. Осуществление контроля за этими затратами становится наиболее важным звеном бухгалтерской работы, так как, только контролируя процесс формирования затрат, можно добиться их снижения и, как следствие, роста прибыли транспортного предприятия.

На базе учетных данных о затратах калькулируется себестоимость продукции, работ, услуг. В отечественной практике бухгалтерского учета затрат применяются следующие методы: позаказный, процессный и нормативный. И как наиболее приемлемый для железной дороги, используется (разновидность нормативного метода) метод расходных ставок. Этот метод наилучшим образом подходит для железной дороги с учетом особенностей бухгалтерского учета по производственно-хозяйственной деятельности в ее подразделениях. Расходная ставка в этом случае выступает как норматив на единицу калькуляционного измерителя.

Переход от директивных форм построения экономики на рыночные наряду с крупными изменениями в промышленности поставил новые задачи перед транспортной системой. Расширение рынка транспортных услуг потребовало нового подхода к оценке результативности работы железных дорог.