

Таблица 3

**Корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов между отделениями
и их структурными подразделениями**

Содержание хозяйственной операции	Отражение хозяйственных операций в учете			
	отделения дороги		структурного подразделения	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1. Расчеты по перераспределению имущества				
Отражение в учете операций по передаче основных средств структурным подразделениям	79	01	01	79
Отражение в учете сумм начисленного износа при передаче бывших в эксплуатации основных средств	02	79	79	02
Отражение в учете операций по передаче нематериальных активов структурным подразделениям	79	04	04	79
Отражение в учете сумм начисленного износа при передаче бывших в эксплуатации нематериальных активов	05	79	79	05
Отражение в учете операций по поступлению оборудования, требующего монтажа	79	07	07	79
2. Расчеты по текущим операциям				
Отражение в учете задолженности поставщикам за поставленные товарно-материальные ценности, поступившие на структурные подразделения	79	60, 76	10, 41	79
Зачисление выручки станций на расчетный счет отделения	51	79	79	50
Погашение отделением дороги сумм кредиторской задолженности, числящейся за структурным подразделением	79	51	60, 76	79
Передача расходов по перевозкам в отделение дороги	20	79	79	20
Передача общепроизводственных расходов в отделение дороги в части, относящейся на перевозки	20	79	79	25
Передача общехозяйственных расходов в отделение дороги в части, относящейся на перевозки	20	79	79	26
Отражение в учете перечисления денежных средств отделением дороги структурному подразделению в счет финансирования затрат	79	51	55	79

впоследствии приведет к росту качества управленческих решений в области управления финансами на железнодорожном транспорте.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практ. пособие/ Н. П. Дробышевский.— Мн.: «ФУАинформ», 2004.— 648 с.
2. Бухгалтерский учет/ Под общ. ред. Н.И. Ладутько.— 3-е изд., перераб. и доп.— Мн.: «ФУАинформ», 2003.— 824 с.
3. Кравченко М. А. Учет внутрихозяйственных операций предприятий на основе нового плана счетов бухгалтерского учета/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2004.— № 1.— С. 21-23.
4. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.— М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2003.— 792 с.
5. Пономаренко П. Г. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: учебн. В 2 т. Т. 1.— Мн.: Выш. шк., 2004.— 495 с.
6. Филипенко Л. Н. Бухгалтерский учет в условиях нового Типового плана счетов. В 3-х ч. Часть 1. Корреспонденция счетов: Практ. пособие.— Мн.: Изд. О. М. Филипенко, 2003.— 472 с.

**ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ АМОРТИЗИРУЕМОЙ СТОИМОСТИ
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

В.В. Фоменко, БГЭУ

Основные средства зачастую составляют значительную часть всех активов организации. Достоверное определение того, какая часть стоимости основных средств будет списана на издержки в текущем отчетном периоде, оказывает большое влияние на представляемые хозяйствующим субъектом результаты деятельности. Амортизируемая стоимость основных средств имеет большое практическое значение, поскольку оказывает непосредственное влияние на величину издержек производства (обращения) в части амортизационных отчислений и, в конечном итоге, на финансовый результат организации. Поэтому одной из важнейших задач бухгалтерского учета основных средств является правильное определение их амортизируемой стоимости.

Проблеме идентификации экономического содержания и сущностно-смысловой нагрузки такого понятия 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. Палия, Н.Н. Репину, О.В. Соловьеву, Л.П. Токареву и др. Среди

авторов дальнего зарубежья, занимавшихся этим вопросом, можно отметить Х. Андерсона, Д. Колдуэлла, Б. Нидлза.

Рассмотрим более подробно различные точки зрения на формирование понятия «амортизируемая стоимость».

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 основных средств в конце срока его полезного использования». Автор отмечает, что «в момент приобретения основных средств должен быть сделан ряд оценок, которые будут влиять на отражение использования данных основных средств в учете. Исходя из предполагаемых условий эксплуатации основных средств на конкретном предприятии, бухгалтеру необходимо самостоятельно оценить: срок полезного использования, ликвидационную стоимость основных средств, метод амортизации основных средств» [6, с. 212-213].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что О.В. Соловьева определяет амортизируемую стоимость как 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, то есть ликвидационная стоимость – это *планируемая величина*.

По мнению 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].

По мнению В.Ф. Палия, «Амортизируемая стоимость инвентарного объекта рассчитывается как разность между его первоначальной стоимостью и предполагаемой ликвидационной стоимостью». По поводу ликвидационной стоимости автор дает свое видение:

1. «Ликвидационная стоимость рассчитывается в тех случаях, когда ее величина представляется существенной. В противном случае амортизируемая стоимость признается равной стоимости первоначальной» [9, с. 89].

2. «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» [7].

Можно утверждать, что эта группа авторов исходит из тех позиций, что амортизируемая стоимость уже изначально при поступлении основных средств отлична от первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости. Причем само предприятие оценивает *значимость ликвидационной стоимости и целесообразность ее расчета*. Только в случае незначительности ликвидационной стоимости амортизируемая стоимость равна первоначальной стоимости.

Б. Нидлз, Х. Андерсон, 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.

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» [11, с. 196].

Таким образом, авторы отмечают первостепенную важность амортизируемой стоимости основных средств, а также составного элемента при ее расчете – ликвидационной стоимости.

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

Международный стандарт финансовой отчетности № 16 «Основные средства» дает следующие определения:

- «амортизируемая стоимость – себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости» [8, с. 356];
- «ликвидационная стоимость – это чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию» [8, с. 356].

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

Такой же точки зрения придерживаются авторы Н.Н. Репина, Л.П. Токарева, которые 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 амортизации, 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].

Из приведенного анализа понятия амортизируемой стоимости, напрашивается вывод о том, что для ее определения необходимо правильно подойти к определению компонентов, участвующих при ее расчете. Такими компонентами согласно МСФО являются фактическая и ликвидационная стоимости.

Если с определением фактической стоимости основных средств на сегодняшний момент проблем не возникает, так как элементы, входящие в нее, четко зафиксированы в первичных документах на поступление основных средств, то ликвидационная стоимость на момент поступления основных средств документального подтверждения не имеет. *Поэтому прежде, чем предприятие решит, проводить расчет ликвидационной стоимости основных средств или нет, оно должно объективно оценить целесообразность ее расчета.*

На наш взгляд, целесообразность определения ликвидационной стоимости основных средств определяется соответствием таким критериям как *значительность* ликвидационной стоимости и *точность* (возможность) оценки на этапе ее планирования.

Отметим, что критерий значительность ликвидационной стоимости следует рассматривать по двум направлениям:

- 1) значительность стоимости полезных остатков, полученных от выбытия основных средств (ретроспективные затраты);
- 2) значительность величины затрат на демонтаж и ликвидацию основных средств (перспективные затраты).

Такая градация продиктована тем, что к определению меры значительности не заданы условия, на основании которых бы устанавливалась мера этой значительности. По нашему мнению, каждый субъект хозяйствования по своему усмотрению определяет меру значительности полезных остатков и затрат на демонтаж и ликвидацию.

По нашему мнению, целесообразно критерий значительность стоимости полезных остатков устанавливать по отношению к фактической (первоначальной) стоимости основных средств. Такой подход наиболее адекватно позволит рассчитать величину амортизируемой стоимости основных средств. Для критерия значительности затрат на демонтаж и ликвидацию необходимо учитывать, будет ли выбытие объектов основных средств массовым, каким способом будет осуществляться ликвидация объекта (силами хозяйствующего субъекта или с помощью привлеченных лиц) и т.д.

Что касается выделяемого нами критерия *точность* (возможность) оценки ликвидационной стоимости на этапе ее планирования, то следует отметить, что план – это всегда прогнозное, вероятностное событие, которое допускает определенную долю погрешности, которая на этапах сравнения фактических результатов с плановыми, выражается в некоторой доле отклонений от заданных условий, устраняемой на последующих этапах планирования с помощью корректировок. Поэтому критерий *точность* (возможность) оценки ликвидационной стоимости будет зависеть от эффективности планово-экономических мероприятий проводимых хозяйствующим субъектом.

По нашему мнению, ликвидационную стоимость целесообразно определять для основного средства, приобретаемого для непосредственной эффективной эксплуатации в процессе хозяйственной деятельности в течение всего срока полезного использования. Тем самым исключается предположение о том, что основное средство приобретается для неэффективного использования, либо продажи и т.д.

Таким образом, можно выделить еще один важный критерий для целесообразности определения ликвидационной стоимости – критерий *эффективности (непрерывности) функционирования* основных средств на протяжении всего срока полезного использования.

Выделенные нами критерии целесообразности определения ликвидационной стоимости – эффективность (непрерывность) функционирования основных средств, значительность ликвидационной стоимости, точность (возможность) оценки ликвидационной стоимости несут на себе отпечаток субъективизма. Решающим моментом при принятии решения о том, нужно ли для какого либо объекта основных средств или группы основных средств определять ликвидационную стоимость или нет, все таки решает субъект хозяйствования, и мотивация его может быть разнообразна (принадлежность к фондоемким отраслям, наличие большого количества объектов основных средств производственного назначения, преобладающая доля стоимости основных средств в валюте баланса, величина общего амортизационного фонда, потребность в обновлении основных производственных фондов и т.д.). Поэтому главным критерием для целесообразности определения ликвидационной стоимости основных средств является *значимость проводимого мероприятия для хозяйствующего субъекта (под мероприятием понимается принятие решения хозяйствующим субъектом о расчете ликвидационной стоимости)*.

Именно этот критерий, по нашему мнению, заложен в основу определения целесообразности расчета ликвидационной стоимости.

В Российской Федерации среди документов, которые регламентируют порядок учета основных средств можно выделить ПБУ 6/01 «Учет основных средств», Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [2, 3]. 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 качестве нее выступает первоначальная или текущая (восстановительная) стоимость. Российские положения по бухгалтерскому учету не требуют также обязательного расчета ликвидационной стоимости при определении амортизируемой стоимости основных средств, 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 белорусских нормативно-законодательных актов, которые регламентируют содержание понятия амортизируемая стоимость можно выделить Инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Пунктом 8 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 [1].

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

Отсутствие в национальном учете идентификации амортизируемой стоимости основных средств в случае наличия ликвидационной стоимости, удовлетворяющей всем критериям, которые были предложены нами, может привести к негативным фактам хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта:

1) излишнее начисление амортизации по таким основным средствам, и как следствие излишнее накопление амортизационного фонда;

2) завышение себестоимости производимой продукции, увеличение налогов, относимых на себестоимость продукции и как следствие снижение прибыли от реализации продукции, ухудшение финансового состояния предприятия, что недопустимо 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 основных средств», и ее составного элемента «ликвидационная стоимость основных средств» в различных литературных источниках, нормативно-законодательных актах Республики Беларусь и Российской Федерации, Международных стандартах финансовой отчетности предлагаем следующие определения:

Амортизируемая стоимость – стоимость основных средств, подлежащая амортизации, устанавливаемая при их поступлении расчетным путем самостоятельно предприятием, в результате уменьшения их первоначальной стоимости на величину ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость – величина полезных остатков, которую планируется получить при ликвидации основных средств в конце срока его полезного использования, уменьшенная на величину планируемых затрат на выбытие и демонтаж основных средств, и используемая для расчета амортизируемой стоимости основных средств и целесообразность расчета которой отвечает установленным критериям.

Предлагаемые нами определения амортизируемой и ликвидационной стоимости основных средств отвечают современным требованиям ведения бухгалтерского учета, а также требованиям МСФО.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: Постановление Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры РБ от 30.03.2004 №87/55/33/5/ Главный бухгалтер.– 2004.– № 20.– С. 11-47
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н/ Международный бухгалтерский учет.– 2004.– № 1.– С. 81-96.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.01 № 96н.
4. Астахов В.П. Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение: Учебно-практическое пособие. – 3-е изд., перераб. и доп.– М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2002.– 248 с.
5. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практическое пособие под ред. Л.И. Кравченко.– Мн.: ФУАинформ, 2001.– 648 с.
6. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. – М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2003. – 328 с. 7. Комментарий к международным стандартам финансовой отчетности/ Палий В.Ф.– М.: Аскери, 1999.–352 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: Издание на рус. яз.– М.: Аскери-АССА, 1999.– 1135 с.
9. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.– М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003.– 792 с.
10. Практический бухгалтерский учет (переход на международные стандарты)/ Под ред. Токаревой Л.П., Репиной Н.Н.– М.: Советский писатель, МП «Община», 1992.– 64 стр.
11. Принципы бухгалтерского учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова.– 2-е изд.– М.: Финансы и статистика, 1994.– 496 с.
12. Учет по международным стандартам: Учеб. Пособие.– 3-е изд./ А.М. Гершун, И.В. Аверчев, С.Б. Герасимова и др.; Под ред. Л.В. Горбатовой.– М.: Фонд развития Бухгалтерского Учета, Издательский дом « Бухгалтерский учет», 2003.– 504 с.

УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ РАСХОДОВ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ РАЗРАБОТКИ: ЗАРУБЕЖНЫЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ

Л.С. Воскресенская, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

На современном этапе становления и развития постиндустриальной экономики особое значение приобретают вопросы создания и внедрения в хозяйственную деятельность новейших инновационных технологий. В этой связи актуальной становится проблема учета и раскрытия в отчетности инновационного потенциала хозяйствующего субъекта, которая на сегодняшний день не имеет однозначного решения на наиболее высоком уровне интеграционного регулирования учета и отчетности, а именно в рамках международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и общепринятых принципов учета США (ГААП). В настоящей статье автором анализируются неурегулированные аспекты учета объектов интеллектуальной собственности, образующие инновационный потенциал, а также предлагаются некоторые рекомендации по совершенствованию их учета в организациях Республики Беларусь.

Инновационный потенциал субъекта хозяйствования формируется на основе накопления и освоения неких оригинальных технических решений, знаний, умений, навыков, которыми не располагают другие хозяйствующие субъекты. В свою очередь, знания, умения, технические решения в большинстве случаев возникают не спонтанно, а являются следствием проведения научно-исследовательских работ и осуществления опытно-конструкторских разработок, которые в случае успешного завершения и соответствующего документального оформления приобретают юридическую форму изобретений, полезных моделей, промышленных образцов или ноу-хау. Необходимо констатировать, что методики учета расходов на НИОКР и отражения в отчетности их результатов до сих пор не урегулированы в рамках программы конвергенции международных учетных и отчетных стандартов МСФО и ГААП. Наблюдаемые при этом основные различия обобщены в таблице 1.

Из данных таблицы 1 следует, что согласно стандартам ГААП расходы на проведение НИОКР в полной сумме признаются расходами того периода, в котором они возникли, и, соответственно, созданные в результате проведенных исследований изобретения, полезные модели, промышленные образцы, ноу-хау согласно американской учетной практике не рассматриваются в качестве нематериальных активов и в балансе не отражаются.

В отличие от ГААП МСФО допускают частичную капитализацию расходов на осуществление опытно-конструкторских разработок. Расходы на проведение научно-исследовательских работ признаются расходами отчетного периода, и капитализации не подлежат. В основе данного подхода лежит представление о неопределенности получения реального результата на стадии научных исследований. На последующей стадии опытно-конструкторских разработок считается, что администрация располагает всеми данными, чтобы с высокой степенью вероятности сказать, будет ли по завершении работ получен реальный результат. При этом под результатом понимается некое новое техническое, организационное, коммерческое решение, которое