

В случае подчинения цен продавца и покупателя равномерным законам распределения допустимое значение критерия экономической эффективности транспортно-технологических систем доставки продукции будет иметь вид [1, 166 – 173; 2]:

$$\bar{K}_o^{0\sigma} = 1 + \frac{C_{прд}^o + C_{прс}^o}{2(C_{прв}^o + C_{ра}^o)} \ln \left| \frac{C_{ра}^o}{C_{прв}^o} \right| \quad (6)$$

где $C_{прд}^o$, $C_{прс}^o$ — соответственно максимальное и минимальное значение цены продавца; $C_{прв}^o$, $C_{ра}^o$ — то же цены покупателя.

Таким образом, введение экономического критерия эффективности транспортно-технологических систем увязывает в единое целое неопределенность спроса и предложения, учитывает тарифы и сборы, влияние видов транспорта на всей логистической цепи на цену производства и цену предложения в пункте потребления продукции. Данный критерий эффективности позволяет описать всю логистическую цепь с момента добычи исходного сырья до потребления продукции на всех стадиях производства и транспортировки исходного сырья, полуфабрикатов и готовой продукции.

Литература

1. Еловой И.А. Расчет затрат и обоснование тарифных ставок на перевозку грузов: Учеб. пособие. Гомель, 1998.
2. Еловой И.А. Экономическая оценка конкурентоспособности транспортно-технологических систем доставки продукции от поставщика до потребителя // Современ. проблемы экономики и упр. на ж.-д. трансп.: Тр. Второй сетевой науч.-практ. конф., Московский государственный университет путей сообщения. М., 2000.

С.Г. ЦИРКИНА

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА

В условиях формирования рыночной социально-ориентированной экономики в Республике Беларусь, ее интегрирования в европейские и международные экономические сообщества, когда отечественным предприятиям необходимо представлять экономическую информацию о своем финансовом и имущественном положении, назрела практическая необходимость определения величины имущества и влияния связанных с ним издержек на финансовые результаты. Значительную часть имущества многих хозяйствующих субъектов составляет амортизируемое имущество. Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), определен перечень расходов, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), согласно которому амортизация является частью таких затрат. Международными стандартами также приведено определение понятия “расходы”, включающее в себя издержки, возникающие в процессе обычной деятельности и расходы от прочих видов деятельности, где амортизационные отчисления являются неотъемлемой их частью. Поэтому амортизация, как элемент затрат, оказывает существенное влияние на финансовое положение и результаты деятельности предприятий. Вследствие этого определение экономического содержания амортизируемого имущества приобретает особую практическую значимость.

Некоторые авторы полагают, что имущество длительного пользования можно определить как амортизируемое. Так, И.В. Щигникова отмечает, что “Долгосрочное имущество оборачивается в течение длительного срока, так как оно многократ-

Светлана Григорьевна ЦИРКИНА, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности БГЭУ.

но участвует в процессе производства и переносит свою стоимость на производимый с его помощью продукт частями, по мере износа, возмещение которого осуществляется путем начисления амортизационных отчислений. С учетом вышеизложенного имущество можно классифицировать не только как долгосрочное, но и как амортизируемое» [1, 19].

В экономической теории для определения имущества, многократно участвующего в процессе производства и переносящего свою стоимость на готовый продукт частями, используют понятие «основной капитал». К. Маркс писал: «То, что придает характер основного капитала части капитальной стоимости, затраченной на средства производства, заключается исключительно в своеобразном способе обращения этого капитала» [2, 228]. Представляется, основным капиталом отличается спецификой оборота стоимости. Он же трактовал: «Часть авансируемой капитальной стоимости фиксируется в этой форме, определяемой функцией средства труда в процессе производства. Вследствие функционирования, а потому и изнашивания средств труда одна часть его стоимости переносится на продукт, другая же остается фиксированной в средстве труда и, следовательно, остается в процессе производства» [2, 177].

Е.Ф. Борисов отмечал: «Основной капитал — это та доля производительного капитала, которая полностью в течение длительного срока участвует в производстве. Она переносит свою стоимость на готовые изделия постепенно и возвращается к бизнесмену в денежной форме по частям» [3, 238].

Этой же точки зрения придерживаются А.И. Руденко [4, 189], В.Я. Хрипач, Г.К. Онопренко, Г.З. Суша [5, 378], В.Е. Адамов, С.Д. Ильенкова, Т.П. Сиротина [6, 128], Е.Б. Мостовая [7, 56] и др.

А.Ф. Шишкин, давая определение амортизации, рассматривал ее как «...процесс переноса стоимости основного капитала по мере его износа на производимый продукт, превращения его в денежную форму в целях последующего возмещения износа средств труда» [8, 72].

Основной капитал в экономической литературе рассматривается как капитал длительного пользования, который воспроизводится с помощью амортизационных отчислений. С этой точки зрения его можно рассматривать как амортизируемый капитал.

Экономическое содержание имущества нельзя изучать лишь с позиций национальных стандартов учета, так как хозяйственное сближение стран и возрастающая роль внешнеэкономических связей вызывают необходимость изучения и использования предприятиями Республики Беларусь и других государств СНГ общих концептуальных принципов, составляющих основу Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Общепринятых принципов бухгалтерского учета (ГААР).

В международных стандартах для определения долгосрочного имущества используют понятие «долгосрочные активы». «Долгосрочные активы используются в хозяйственной деятельности предприятий и организаций в течение нескольких учетных периодов. В целях соблюдения заложенного в ГААР принципа соотношения доходов и затрат на их получение затраты на приобретение или самостоятельное создание долгосрочных активов переносятся на себестоимость реализованных товаров и услуг по частям. В этом состоит основное отличие затрат на долгосрочные активы от затрат на текущие активы, которые расходуются в течение одного учетного периода и сопоставляются с полученными в течение него доходами» [9, 186].

МСФО № 4 «Учет амортизации» дает следующее определение понятию «Амортизируемые активы»: «Это активы, которые ожидается использовать более одного учетного периода; имеют ограниченный срок полезной службы; содержатся компанией для использования в производстве или поставке товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей» [10, 120].

Представляется очевидным, что амортизируемое имущество, амортизируемый капитал, амортизируемые активы обладают следующими общими характеристиками:

- обращаются на долгосрочной основе;
- переносят свою стоимость на изготавливаемую с их помощью продукцию частями в виде амортизационных отчислений.

Наличие общих признаков не доказывает отсутствие отличительных черт вышеобозначенных понятий, поэтому для целей исследования экономического содер-

жания амортизируемого имущества необходимо определить (не)тождественность понятий “имущество”, “капитал”, “активы”.

В проекте налогового кодекса Республики Беларусь имущество приравнивается к категории “капитал”. Так, в ст. 92 отмечено, что “имуществом (капиталом) признаются материальные и нематериальные объекты, которые могут быть предметами владения или распоряжения” [11, 8]. Выделяются материальное имущество как “...вещи, в том числе электрическая, тепловая и иная энергия, газ и вода”, и нематериальное имущество как “...объекты интеллектуальной собственности (в том числе средства индивидуализации товара, выполняемых работ или оказываемых услуг), имущественные, авторские и иные аналогичные права” [11, 8].

С учетом исторически сложившегося понятия капитал означает имущество, способное принести экономическую выгоду. Так, П. Хейне дает следующее определение капитала: “Капитал означает произведенные средства производства, или блага, которые можно использовать для производства будущих благ” [12, 359–360]. Такой позиции придерживаются ученые А. Томпсон и Д. Формби “... в превращении сырья в конечный продукт, как правило, участвуют различные станки и инструменты, здания и оборудование — эти ресурсы определяют общую категорию экономических ресурсов, называемую капиталом” [13, 15]. А. Смит в своих трудах отмечал: “Капитал может быть употреблен на улучшение земли, на покупку полезных машин и инструментов или других подобных предметов, которые приносят доход или прибыль без перехода от одного владельца к другому или без дальнейшего обращения. Такие капиталы можно поэтому с полным правом назвать основными капиталами” [14, 309]. С такой позиции капитал рассматривали Д. Рикардо и Т.Р. Мальтус [15, 235]. Дж. С. Милль писал: “Что капитал делает для производства — так это предоставляет помещение, защиту, инструменты и материалы, которые требуются для работы, и обеспечивает питание и другим способом обеспечивает существование работников в ходе процесса. Любые вещи, предназначенные для такого использования, являются капиталом” [15, 235].

Этой же точки зрения придерживаются отечественные ученые М.В. Мишкевич, Т.И. Василевская, В.И. Ермаков, М.И. Плотницкий [16, 86], М.Г. Муталимов [17, 67].

Исходя из изложенного, автор считает правомерным отождествление капитала с производственным имуществом, т.е. только с той его частью, которая принимает непосредственное участие в процессе производства материальных благ, создании экономической выгоды для участников производства, собственников имущества и для государства.

**Капитал = Имущество, приносящее экономическую выгоду =
= Производственное имущество**

С учетом международного опыта, а также опыта Российской Федерации активом может быть признано лишь производственное имущество (капитал).

Таким образом, общая величина имущества, принадлежащего предприятию, может быть больше или равняться капиталу. Имущество будет тождественно капиталу лишь в случае, если оно принимает участие в производственном процессе или передано в аренду, включая переданное имущество по лизингу, т.е. оно должно участвовать в формировании экономической выгоды или обеспечивать необходимые условия для процесса производства. Если этого нет, то часть имущества остается его слагаемым, не будучи капиталом. К последнему относится непроизводственное имущество.

Изложенное можно представить в виде рисунка.

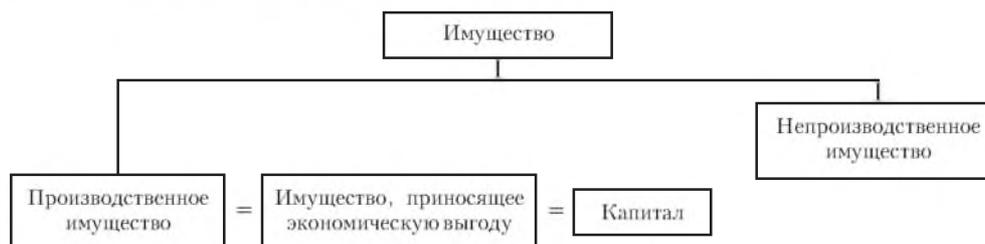


Рис. Взаимосвязь имущества и капитала

Основные средства жилищного хозяйства и культурно-бытового назначения непосредственно не принимают участия в процессе производства, в создании экономической выгоды, а, наоборот, на их содержание отвлекаются средства предприятия, т.е. уменьшаются денежные средства, используемые на приобретение производственного имущества. Так, «Положением по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» определено, что «не подлежат включению в себестоимость продукции, работ, услуг... затраты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию (включая амортизационные отчисления и затраты на все виды ремонта) культурно-бытовых и других объектов, находящихся на балансе предприятий...».

Это обстоятельство не позволяет классифицировать непроизводственное имущество как активы. Данное имущество не приносит дохода и, соответственно, в целях соблюдения принципа соотношения доходов и затрат на их получение затраты на приобретение или самостоятельное создание такого имущества не переносятся на себестоимость изготавливаемой продукции вообще — ни частями, ни целиком. Итак, непроизводственное имущество не отвечает выделенному выше признаку амортизируемого имущества.

С учетом вышесказанного представляется необоснованной существующая в Республике Беларусь практика отражения в учете непроизводственного имущества в составе активов предприятия и начисления амортизации по нему. Основные непроизводственные средства могут относиться к капиталу и отражаться в активе баланса лишь в случае, если они приносят доход предприятию сверх затрат на их возведение и содержание либо используются для сдачи в аренду другим компаниям. Так, в Российской Федерации п.50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств предусмотрено, что «по объектам жилого фонда, которые используются организацией для извлечения дохода и учитываются на счете учета доходных вложений в имущество, амортизация начисляется в общеустановленном порядке».

Таким образом, амортизируемым может быть лишь производственное имущество (капитал) и только производственное имущество (капитал) может являться активом.

Проведенное автором исследование позволяет сделать вывод о тождественности понятий «амортизируемое имущество», «амортизируемый капитал» и «амортизируемые активы»:

$$\text{Амортизируемое имущество} = \text{Амортизируемый капитал} = \\ = \text{Амортизируемые активы}$$

Таким образом, амортизируемый капитал и амортизируемые активы целесообразно считать амортизируемым имуществом. Это дает возможность выделить еще один характерный признак амортизируемого имущества: способность приносить экономическую выгоду.

Экономическая сущность износа амортизируемого имущества заключается в утрате им своей стоимости. Амортизационные отчисления являются лишь средством реализации износа как экономического процесса. Поэтому износ и амортизация неравнозначные понятия. Для характеристики процесса накопления в результате перенесения своей стоимости с целью последующего обновления целесообразно применять термин «амортизация», а для отражения утраты их стоимости — термин «износ».

Итак, *амортизация* — это экономический механизм постепенного переноса стоимости актива на весь срок его полезной службы. Амортизация выражается путем начисления амортизационных отчислений, т.е. это стоимость амортизируемого имущества, которая закладывается в цену продукции и возмещается при ее реализации. *Износ* — это технико-экономический показатель, который характеризует степень изношенности актива.

Поэтому автор считает целесообразным заменить наименование счета 02 «Износ основных средств» и счета 05 «Износ нематериальных активов» на «Амортизация основных средств» и «Амортизация нематериальных активов» соответственно.

С учетом вышесказанного определения амортизации можно сделать вывод, что амортизируемое имущество должно иметь ограниченный срок полезной службы, так как распределить стоимость амортизируемого имущества на бесконечное количество лет невозможно.

Таким образом, на основании изучения практического опыта Республики Беларусь, Российской Федерации, а также МСФО и ГААР можно сделать вывод о

том, что амортизируемое имущество — это долгосрочно оборачиваемое (более 12 месяцев или более одного производственного цикла, если он превышает 12 месяцев) производственное имущество (капитал), от которого предприятие ожидает получения экономических выгод, имеющее ограниченный срок полезной службы и переносящее свою стоимость на изготавливаемый с его помощью продукт частями, в виде амортизационных отчислений.

Автор считает предложение принципиально новым и правильным, так как его реализация позволит точно определять содержание амортизируемого имущества, а следовательно, и величину затрат, влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

Литература

1. *Щитникова И.В.* Имущество предприятия: оценка и эффективность использования. Мн., 2000.
2. *Маркс К.* Капитал // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т. 24.
3. *Борисов Е.Ф.* Экономическая теория: Учеб. М., 1997.
4. Экономика предприятия: Учеб. для экон. вузов. 2-е изд., перераб. и доп. / Под общ. ред. Руденко А.И. Мн., 1995.
5. Экономика предприятия: Учеб. / Под ред. В.Я. Хрипача. Мн., 1997.
6. Экономика и статистика фирм: Учеб. / В.Е. Адамов, С.Д. Ильенкова, Т.П. Сиротина и др.; Под общ. ред. С.Д. Ильенковой. 2-е изд. М., 1998.
7. *Мостовая Е.Б.* Основы экономической теории: Курс лекций. М., 1997.
8. *Шишкин А.Ф.* Экономическая теория: Учеб. пособие для вузов. 2-е изд. В 2 кн. М., 1996. Кн. 2.
9. *Качалин В.В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. 2-е изд., перераб. М., 1998.
10. Учет амортизации: Международный стандарт финансовой отчетности № 4 / Международные стандарты финансовой отчетности. М., 1998.
11. Проект налогового кодекса Республики Беларусь // НЭГ. 1997. 6 авг.
12. *Хейне П.* Экономический образ мышления / Пер. с англ. С. Автономова и др.; Под общ. ред. Б. Пинскера. 2-е изд. М., 1992.
13. *Толмсон А., Формби Д.* Экономика фирмы / Пер. с англ. М., 1998.
14. Антология экономической классики / В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо; Предисл., сост. И.А. Столяров. М., 1993.
15. *Маршалл А.* Принципы экономической науки / Пер. с англ. М., 1993. Т. 3.
16. Словарь-справочник по современной экономике на пяти языках / Т.И. Василевская, В.И. Ермаков, М.В. Мишкевич, М.И. Плотницкий; Под общ. ред. М.И. Плотницкого, М.В. Мишкевича. Мн., 1996.
17. *Муталимов М.Г.* Экономическая теория: Вводный курс: Учеб. пособие. Мн., 1997.