

11 Самуэльсон, П. Э. Экономика : учеб. пособие : пер. с англ. / П. Э. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус. – М. : Вильямс, 2000. – 688 с.

12 Словарь современной экономической теории Макмиллана. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 608 с.

13 Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

14 Управленческий учет : официальная терминология СИМА / пер. с англ. О. Е. Николаевой, Т. В. Шишковой. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с.

15 Филатов, Е. А. Формирование амортизационной политики по методам Филатова в целях улучшения финансового положения организаций / Е. А. Филатов // EuropeanSocialScienceJournal = Европейский журнал социальных наук. – 2011. – № 4. – С. 362–369.

O. G. VERETENNIKOVA

V. GIZATULLINA, PhD, professor

Belarusian State University of Transport

HISTORICAL REVIEW OF FORMATION OF THE CONCEPT "DEPRECIATION"

Evolution of approaches to interpretation of depreciation is given and the review of modern economic literature is carried out. The reasons of lack of uniform approach to concept of essence of the category "depreciation" which didn't affect possibility of allocation of signs for the subsequent classification are shown in article.

Получено 06.10.2015

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 8. Гомель, 2015**

УДК 657.22(470)

А. А. ВОВК, д-р экон. наук, профессор

Московский государственный университет путей сообщения

Ю. А. ВОВК, канд. экон. наук

ОАО «Российские железные дороги»

З. В. ЧУПРИКОВА, канд. экон. наук

Московский государственный университет путей сообщения

ПРОБЛЕМЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

Показана необходимость перехода к ведению финансового учета взамен бухгалтерского и основные направления в его развитии.

Поставленная задача реформирования бухгалтерского учета в России с целью преобразования его в финансовый учет на основе стандартов МСФО требует внесения существенных изменений прежде всего в нормативные документы, а затем уже и в систему образования, с тем чтобы создать теоретическое обоснование именно такого направления реформирования, а следовательно, и теории финансового учета.

Чтобы бухгалтерский учет реально превратился в финансовый, в его структуре должны произойти определенные изменения, а для этого следует уточнить предмет учета. По нашему мнению, предметом финансового учета являются финансы, находящиеся в распоряжении организации и источники их образования. Мы исходим из того, что финансы организаций следует понимать как денежную оценку стоимости ценностей, находящихся в распоряжении организаций, которые, будучи авансированными в производство в процессе кругооборота, принимают также и денежную форму. Такое понимание финансов организации означает, что для характеристики размера финансов, находящихся в распоряжении организации, следует объединять итог актива бухгалтерского баланса – собственные финансы и данные забалансовых статей, которые предварительно следует очистить от лишнего, с тем чтобы они характеризовали только размер заемных финансов организации. Таким образом, возникает проблема характеристики размера финансов, находящихся в юридическом распоряжении организации и источников их образования, в составе которых могут выделяться источники образования заемных финансов.

Определенным препятствием для этого является наличие забалансовых счетов. Как показывает изучение опыта ряда стран по организации учета, у них отсутствует понятие забалансовых счетов, и они прекрасно обходятся без этого. Поэтому, убрав этот анахронизм или обеспечив достоверное определение заемных финансов, мы сможем продвинуться вперед в направлении становления финансового учета. Это позволит нам достоверно установить размер финансов, находящихся в распоряжении организации, и внести ясность в понятия «собственные финансы организации» и «заемные финансы». Так, под заемными финансами предлагается понимать денежную оценку стоимости ценностей, созданных за счет источников их собственников, которые находятся в распоряжении данной организации временно, подлежат возврату в соответствии с заключенными договорами или при определенных условиях могут перейти в собственность организации.

Тогда собственные финансы – денежная оценка ценностей созданных организацией за счет собственных источников финансов, а также за счет источников заемных финансов, но которые, несмотря на это, остаются собственными ценностями, а погашению подлежат кредиторская задолженность, т.е. возврату подлежат деньги. Исходя из такого понимания сущности собственных финансов в бухгалтерском балансе в настоящее время отража-

ется только часть источников заемных финансов, т.е. только те, которые характеризуют размер финансов, предоставленных организации в денежной форме и та задолженность, погашение которой также предполагает перечисление денег. Именно для того, чтобы в пассиве бухгалтерского баланса показывать все источники заемных финансов, необходимо в его активе показать все финансы (собственные и заемные).

Для реализации этих положений должны быть внесены уточнения в закон «О бухгалтерском учете» в части объекта учета и вытекающих из этого последствий. Последняя версия этого важного документа [1], принятая 04.11.2014 г., содержит указание на то, что объектом бухгалтерского учета экономического субъекта являются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы и иные объекты, если это установлено федеральными стандартами, т.е. по существу не затрагивает этот важнейший вопрос. Реформирование бухгалтерского учета при таких темпах его адаптации к МСФО может растянуться на многие десятилетия.

Необходимость внесения изменений в нормативные документы обусловлена тем, что объект учета представляет собой разнородные ценности и источники их образования, обобщенный учет которых вести даже на ряде счетов никак не возможно. И это обстоятельство ни в коей мере не связано с адаптацией к стандартам МСФО. Переход к ведению финансового учета взамен бухгалтерского учета по объявленным принципам – это объективная необходимость.

Например, как можно вести на одном счете, называемом синтетическим счетом «Материалы», учет материалов, топлива, полуфабрикатов, запасных частей, электроэнергии и т.п., как это нам рекомендуют нормативные документы, если составляющие образуют непосредственно несопоставимую совокупность, что проявляется в использовании специфичных единиц измерения? Именно в силу невозможности осуществления этого в реальности учет имущества (ценностей), в части, относящейся к предметам труда, подменяется учетом денежного выражения его стоимости, т.е. учетом финансов, потому что учет денежного выражения стоимости – это учет финансов, а учет имущества – это учет ценностей в натуральном выражении. Таким образом, реально в учете, например, по счету «Материалы» отражаются финансы, но счет по-прежнему называется «Материалы», а когда на основе остатков этого и других счетов составляется бухгалтерский баланс, то отражаемое в нем называют «активами» или именуют имуществом, выраженным в рублях. Таким образом, происходит подмена понятия «денежное выражение стоимости» понятием «ценности», и наоборот.

Однако в валюте соответствующего государства могут быть охарактеризованы только финансы, а имущество может характеризоваться в зависимости от его вида в свойственных ему единицах измерения. Например, основные сред-

ства могут выражаться в инвентарных объектах, которые, как утверждается в учебниках по учету [2, с. 136], являются единицами их измерения, а следовательно, понятие «первоначальная стоимость объекта» не является таковым и поэтому первоначальная стоимость основных средств не характеризует их размер, как это утверждается в экономической литературе по бухгалтерскому учету, статистике, экономике и финансам [2, с. 139; 3, с. 287; 4, с. 185].

Материалы (а точнее предметы труда) в зависимости от их вида также должны учитываться в свойственных им единицах измерения (единицах меры длины, площади, счета, объема и т.п.). Денежная оценка стоимости предметов труда (материалов) – это характеристика размера финансов, авансированных на создание их запасов и оплату, поступающих по присоединенным сетям.

До настоящего времени мы говорим о финансах с тем, чтобы показать, что учет, который предполагает отражение денежного выражения стоимости ценностей, например в рублях, является учетом финансов, хотя раньше мы обосновали, что финансы, используемые с целью получения прибыли и дохода, – это капитал [5]. Поэтому полагаем необходимым подтвердить незыблемость ранее сделанных нами выводов и сформулированных утверждений и приверженность им.

Изменения в нормативных документах также должны затронуть план счетов, а именно, их названия должны указывать на объекты, реально учитываемые на них. Таким образом, нуждаются в уточнении названия счетов и их содержание в соответствии со сформулированными требованиями к их классификации [6].

Например, поскольку ведение счета «Основные средства» в рамках финансового учета является нелогичным, а финансы, воплощенные в них, – капитал, то вполне логично этот счет называть «Капитал, первоначально авансированный на основные средства». Соответственно в рамках аналитического учета к этому счету следует вести учет капитала, первоначально авансированного на основные средства в разрезе их видов.

Подобным образом может быть организован синтетический учет и аналитический учет капитала первоначально авансированного на нематериальные активы и капитала, авансированного на предметы труда.

Одновременно следует уделить внимание и правильному наименованию счетов, что весьма наглядно иллюстрируется на примере счетов «Амортизация основных средств» и «Амортизация нематериальных активов». Поскольку термин «амортизация» означает «восстановление», а в данном случае должно отражаться восстановление в денежной форме финансов, первоначально авансированных соответственно на основные средства и на нематериальные активы, то счета вполне логично именовать «Амортизация капитала, авансированного на основные средства» и «Амортизация капитала, авансированного на нематериальные активы».

Что же касается учета имущества, то в силу несопоставимости синтетический учет его невозможен и в целях обеспечения сохранности можно вести только аналитический учет в рамках материального аналитического учета, используя в полной мере инструментарий, разработанный на предыдущих этапах развития бухгалтерского учета, руководствуясь принципом «всё полезное должно быть не утрачено, а использовано».

Таким образом, аналитический учет основных средств в натуральном выражении, т.е. в инвентарных объектах, следует вести с использованием инвентарной картотеки. Инвентарные карточки должны использоваться как регистры первичного учета, содержащие по каждому инвентарному объекту данные о годе постройки или выпуска объекта из производства, размере капитала, первоначально авансированного на него, полном сроке полезного использования, истекшем сроке, что позволяет по каждому инвентарному объекту рассчитывать степень годности и характеризовать его степень износа. Обобщение данных инвентарной картотеки, а также расчет остаточной стоимости основных средств – в финансовом учете – размера капитала, воплощенного в основных средствах, позволит рассчитывать средние размеры показателей степени годности и износа инвентарных объектов и решать другие важные вопросы управления деятельностью организации.

Аналогичным образом могут быть использованы результаты ведения сальдового учета материалов (предметов труда). Основой тому также может быть картотека учета материалов (предметов труда) на складе, данные которой, как известно, должны совпадать с данными учета капитала, авансированного на предметы труда.

Таким образом, в условиях ведения в организации финансового учета наряду с ним должен быть организован так называемый «материальный учет» – аналитический учет в натуральном выражении всех ценностей, находящихся в распоряжении организации, который необходим для контроля сохранности ценностей, обоснованного использования их и отражения других видов движения.

Необходимость ведения наряду с материальным и финансовым учетом управленческого и налогового учета является само собой разумеющейся. Вопросы развития их структуры и содержания нами не рассматриваются.

На основе изложенного приходим к выводу, что финансовый и материальный учет в России может быть организован на базе существующей системы бухгалтерского учета, при условии ее соответствующей переработки, которая не потребует при этом коренной ломки первичного учета, регистров, несмотря на то, что содержание многих из них нуждается в уточнении. Это обстоятельство представляется нам значимым в современных условиях существенного сокращения расходов на нужды управления и к тому же обеспечивает преимущество в процессе перехода от ведения бухгалтерского учета в современном понимании к финансовому учету.

Кроме того, нуждается в реформировании и бухгалтерская отчетность, которая должна быть официально переименована в финансовую отчетность с внесением соответствующих изменений в ее формы. Основу финансовой отчетности должен составлять баланс финансов и источников их образования. В этом документе, сохраняющем форму современного баланса, но имеющем несколько иную структуру и содержание, могут отражаться все финансы организации – собственные и заемные, а также источники их образования. Следует осмыслить и содержание других форм финансовой отчетности с тем, чтобы еще повысить уровень аналитичности отчетности в целом.

Такое предложение обусловлено тем, что аналитичность существующей системы бухгалтерской отчетности, составляемой по стандартам РСБУ, достаточно высока. Так, например, при условии рассмотрения существующей отчетности как финансовой обеспечивается возможность раскрытия размера и структуры оборотного капитала организации подобно тому, как это сделано нами в статье, опубликованной в журнале «Экономика железных дорог» [7], а также основного капитала, направленного на финансовую деятельность организации, оценки степени эффективности производственной и финансовой деятельности организации, степени эффективности ее функционирования. Опубликованный в журнале [7] материал представляет только часть наших разработок, посвященных реформированию бухгалтерского учета, статистики и анализа, а также разработке системы оценки эффективности функционирования организаций железнодорожного транспорта, основанной на системе действующей отчетности.

Целью реформирования системы бухгалтерского учета, как заявляют его сторонники, является приведение национальной системы в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности [8]. Мы же полагаем, что целью реформирования является решение тех проблем, которые, к сожалению, накопились в бухгалтерском учете в процессе его развития, установлены и могут быть устранены в процессе перехода к финансовому учету.

Что же касается необходимости приведения национальной системы в соответствие с требованиями рыночной экономики, то мы полагаем, что почти за четверть века в процессе разработки и внедрения положений по ведению бухгалтерского учета (ПБУ) эта задача в определенной степени решена. То, что еще не доработано, а частично это отмечается и нами в первой части статьи, может быть устранено без кардинальной ломки сложившейся системы бухгалтерского учета путем его постепенного реформирования. «Революций» не нужно и в этом отношении, а сторонники внедрения стандартов МСФО нацелены именно на такой сценарий.

В то же время изучение содержания и структуры отчетности, составляемой в порядке эксперимента по МСФО, позволяет сделать вывод о скудности ее содержания. Так, например отчетность по МСФО не позволяет опре-

делять размер основного и оборотного капитала и раскрывать их структуру в разрезе объектов авансирования и по принадлежности, не позволяют характеризовать оборачиваемость капитала, авансированного в производство в целом и по его слагаемым. Отчетность по МСФО не позволяет оценивать эффективность производственной и финансовой деятельности, а также эффективность функционирования организации. Вообще следует отметить невысокий уровень теоретических экономических зарубежных разработок.

В целом формы отчетности, составляемой по стандартам МСФО, представляются нам шагом назад, перечеркивающим достижения в развитии бухгалтерского учета в России, и в связи с этим полагаем нецелесообразным осуществлять переход на стандарты МСФО «революционным» путем, не отрицая при этом необходимости заимствования всего положительного, что содержится в них.

Главным аргументом сторонников перехода на стандарты МСФО является привлечение инвестиций в результате. Аргумент, по нашему мнению, весьма зыбкий, и реальное положение дел только подчеркивает это. Никаких инвестиций своими уступками мы не привлекли, а свою самобытность во многом потеряли.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Российской Федерации от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (с дополнениями от 04.12.2014 г.).

2 Бухгалтерский финансовый учет на железнодорожном транспорте : учеб. для вузов ж.-д. трансп. / А. П. Красов [и др.] ; под ред. проф. А. П. Красова. – М. : Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте, 2008. – 672 с.

3 Статистика железнодорожного транспорта : учеб. / А. А. Вовк [и др.] ; под ред. А. А. Вовка и А. А. Поликарпова. – М. : Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте, 2012. – 516 с.

4 **Поликарпов, А. А.** Статистика железнодорожного транспорта : учеб. для техникумов и колледжей железнодорожного транспорта / А. А. Поликарпов, А. А. Вовк. – М. : Маршрут, 2006. – 272 с.

5 **Вовк, А. А.** Сущность и взаимосвязь экономических категорий «финансы» и «капитал» / А. А. Вовк, Ю. А. Вовк // Экономика железных дорог. – 2011. – № 10.

6 **Вовк, А. А.** Вопросы структуры плана счетов бухгалтерского финансового учета / А. А. Вовк, Ю. А. Вовк, З. В. Чуприкова // Экономика железных дорог. – 2014. – № 7.

7 **Вовк, А. А.** Характеристика размера и структуры оборотного капитала транспортных компаний / А. А. Вовк, Ю. А. Вовк, З. В. Чуприкова // Экономика железных дорог. – 2014. – № 12.

8 **Шпакова, Л. В.** Как пользоваться МСФО / Л. В. Шпакова, Е. В. Барулина. – М. : Альфа-Пресс, 2006. – 128 с.

A. VOVK, Dr. Hab, professor
Moscow State University of Railway Transport
Ju. VOVK, PhD
JSC "Russian Railways", Moscow
Z. CHUPRIKOVA, PhD
Moscow State University of Railway Transport

PROBLEMS OF REFORMING OF ACCOUNTING IN RUSSIA

Need of transition to maintaining the financial account instead of accounting and the main directions in its development is shown.

Получено 15.10.2015

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 8. Гомель, 2015**

УДК 657.22:656.2

Д. Н. ГАРАСЮК
Белорусский государственный университет транспорта

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ОПЕРАЦИЙ В ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

Обосновывается необходимость калькулирования себестоимости технологических операций на предприятиях железнодорожного транспорта. С использованием полученных значений фактической себестоимости ремонта одной секции локомотива формируется информация для принятия управленческих решений.

Основной деятельностью Белорусской железной дороги признаётся деятельность, связанная с процессом перевозки, которая вошла в теорию экономики как эксплуатационная. Текущие затраты, под которыми понимаются расходы, связанные с осуществлением процесса перевозок грузов, пассажиров, багажа и почты получили название эксплуатационные расходы.

Для управления процессами перевозки на железной дороге, её отделениях и структурных подразделениях необходимо иметь один из показателей, характеризующий единичные затраты всех ресурсов, а именно себестоимость перевозок.

Себестоимость – стоимостная оценка используемых в процессе производства (оказания услуг, выполнения работ) ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых