

1 ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 7. Гомель, 2014**

УДК 658.382

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

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЪЗУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ОРУДИЙ ТРУДА И ИХ ГРУППИРОВКА

Рассмотрены основные подходы, используемые в Российской Федерации для раскрытия экономической сущности объектов бухгалтерского учета.

Вопросы характеристики численности и классификации орудий труда (основных средств и нематериальных активов), используемых организацией, являются весьма актуальными, поскольку от их решения зависит объективность оценки эффективности использования этого важного элемента процесса производства.

В составе орудий труда, используемых организацией, в соответствии с действующими нормативными документами правомерно выделять основные средства и нематериальные активы. Это, в частности, следует из определения предприятия в статье 132 Гражданском кодексе Российской Федерации: «В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права,

если иное не предусмотрено законом или договором» [1] Основные средства – вещественные орудия труда, а нематериальные активы – орудия труда, которые имеют объективный вид представления результата интеллектуальной деятельности человека, зафиксированного на материальном носителе. На то, что в экономике должны рассматриваться инвентарные объекты орудий труда, указывает содержание нормативных документов, согласно которым единицей учета основных средств (нематериальных активов) являются инвентарные объекты, которые как таковые являются соизмеримыми независимо от назначения конкретного объекта, а следовательно, численность орудий труда следует характеризовать числом инвентарных объектов, а не денежным показателем. Об этом однозначно сказано в ПБУ 6/01 «Учет основных средств»: «Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект». Однако (что является нарушением этого важнейшего положения нормативного документа в рамках бухгалтерского учета) учет инвентарных объектов основных средств (нематериальных активов) не ведется. В реальности ведется учет денежного выражения орудий труда, а это означает, что тем самым характеризуется размер капитала, первоначально авансированного на орудия труда и т. д.

В связи с этим не понятно, почему во всех учебниках, а также в нормативных документах определив содержание понятия основные средства (нематериальные активы) вдруг начинают раскрывать их денежную оценку, и, в конце концов, уходят от вопросов учета основных средств (нематериальных активов) в инвентарных объектах, хотя это также естественно, как и характеристика рабочей силы числом работников (хотя последние имеют различный уровень образования, различия в семейном положении и даже могут иметь различную национальность, но, тем не менее, образуют однородную совокупность).

В тесной связи с характеристикой наличия основных средств (нематериальных активов) находится их классификация. Так, в экономической литературе принято выделять производственные и непроизводственные основные средства, хотя в положении по бухгалтерскому учету однозначно указано, что «актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия: объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование» [2]. Из этого нормативного документа, а также из определения сущности основных средств следует, что объекты, не используемые в процессе производства, основными средствами не являются.

В то же время в состав основных средств организации, без отражения на счете «Основные средства» принято включать ценности, приобретенные для

передачи в аренду, так называемые «доходные вложения в материальные ценности». Об этом в положении по бухгалтерскому учету основных средств сказано: «Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности (введен Приказом Минфина России от 12.12.2005 № 147). [2]

Разделяя позицию Министерства финансов Российской Федерации, не понимаем тем не менее, зачем такие объекты вообще называть основными средствами: они не соответствуют главному требованию того же нормативного документа, а именно : не предназначены для использования в процессе производства. Из понятия «доходные вложения в материальные ценности » однозначно следует, что объектом учета здесь являются не ценности как таковые, а именно денежные средства: ценности не могут быть доходными вложениями, т. к. получается «вложение основных средств в материальные ценности». Нелогичность такого утверждения следует из содержания термина «вложение», означающего в русском языке «вложенная сумма денег» [3]. В то же время в русском языке допускается словосочетание «вложенный предмет», при этом имеется в виду реальное вложение предмета во что-то, но в рассматриваемом случае о вложенных предметах речь не идет.

Поскольку объекты, в которые вложены денежные средства (финансы) не предназначены для производительного использования в организации, их нелогично включать в состав основных средств, а в условиях ведения финансового учета их правомерно учитывать в рамках материального учета как ценности, предназначенные для передачи в долгосрочную аренду, а в финансовом учете – учитывать финансы, вложенные в них, отражая операцию по дебету счета «Финансы, вложенные в материальные ценности, предназначенные для передачи в аренду» из кредита счета «Капитал в денежной форме». Право на получение дохода от таких вложений финансов возникает только после передачи ценностей арендополучателю, поэтому факт передачи ценностей, а по существу превращение финансов в капитал, направленный в финансовую деятельность, должен находить отражение в финансовом учете записью на синтетических счетах: из кредита счета «Финансы, вложенные в материальные ценности, предназначенные для передачи в аренду» в дебет счета «Капитал, направленный в финансовую деятельность». Поскольку ценности приобретаются для передачи в аренду, то восстановление в денежной форме капитала, авансированного на них, начинается после передачи ценностей арендатору, который и должен определять размер издержек по амортизации капитала в своем финансовом учете и включать их в себестоимость продукции, а арендатору в соответствии с договором передается часть прибыли, полученной от использования в качестве основных средств ценностей, переданных в аренду.

Арендодателю периодически должны поступать платежи в качестве дохода от передачи в аренду материальных ценностей, как доход на капитал.

Из изложенного следует, что счет «Капитал, направленный в финансовую деятельность» следует детализировать, выделив субсчета «Капитал, направленный на финансовые вложения» и счет «Капитал, направленный на доходные вложения». Необходимость такого деления капитала, направленного в финансовую деятельность обусловлена особенностями его формирования. При финансовых вложениях денежный капитал передается другим организациям в обмен на ценные бумаги и т. п. и сразу же становится капиталом, а при доходных вложениях происходит передача в пользование ценностей, на приобретение которых направляются финансы. Эти финансы, становятся капиталом в результате передачи ценностей арендаторам. Такая детализация учета капитала, будучи дополненной учетом полученного дохода, позволит оценивать эффективность использования различных частей капитала направленного в финансовую деятельность, на основе расчета показателей рентабельности: капитала, направленного в финансовую деятельность; капитала, направленного на финансовые вложения, и капитала, направленного на доходные вложения. Два последних показателя рентабельности будут дополнять рентабельность капитала, направленного в финансовую деятельность и могут быть использованы при анализе его динамики.

Что же касается орудий труда (основных средств и нематериальных активов), то показатель их отдачи по продукции следует рассчитывать путем деления денежного выражения произведенной или реализованной продукции на количество инвентарных объектов орудий труда, находящихся в юридическом распоряжении организации в среднем за период. Подобным образом следует рассчитывать и показатели отдачи отдельно основных средств и отдельно нематериальных активов по продукции, тем самым создавая систему показателей эффективности использования орудий труда. Слагаемыми этой системы могут быть показатели отдачи по полезному результату наиболее значимых для организации видов активных основных средств и нематериальных активов, подобно показателям их производительности, которые в организациях железнодорожного транспорта характеризуют эффективность использования локомотивов грузового движения и грузовых вагонов.

Взаимосвязь показателей отдачи основных средств по продукции и показателей отдачи по полезному результату наиболее значимых активных основных средств, а также показателей отдачи остальных активных и пассивных основных средств по продукции в базисном периоде отражает формула

$$O_{Noc_0}^Q = \sum \left(O_{Noc_i}^{qa} \cdot \left(\sum \frac{Q_0 z_0}{q_{i0}} \right) \cdot \frac{N_{oc_{i0}}^a}{N_{oc_0}} \right) + \frac{O_{Noc_0}^{Qan}}{n} \cdot \frac{N_{oc_i}^{an}}{N_{oc_i}},$$

где $O_{Noc_0}^Q$ – отдача по продукции основных средств, находящихся в юридическом распоряжении организации в среднем за базисный период, руб. / инв.

объект; $O_{Noc_i}^{qa}$ – отдача по полезному результату наиболее значимых активных основных средств i -го вида, ед. /инв. объект; $\sum \frac{Q_0 z_0}{q_{i0}}$ – соотношение де-

нежного выражения продукции базисного периода и полезного результата от использования наиболее значимых активных основных средств в базисном периоде (степень специализации и концентрации производства организации); $\frac{N_{oc_{i0}}^a}{N_{oc_0}}$ – доля инвентарных объектов наиболее значимых активных ос-

новных средств i -го вида в среднем за базисный период в общем количестве инвентарных объектов основных средств за базисный период; $O_{Noc_0}^{Qan}$ – отдача по продукции прочих активных и пассивных основных средств, находящихся в юридическом распоряжении организации в среднем за базисный период, руб. / инв. объект; $\frac{N_{oc_i}^{an}}{N_{oc_i}}$ – доля инвентарных объектов прочих актив-

ных и пассивных основных средств в среднем за базисный период в общем количестве инвентарных объектов основных средств за базисный период; n – число групп наиболее значимых активных и прочих активных и пассивных инвентарных объектов основных средств, для которых производится расчет.

Подобным образом характеризуется взаимосвязь показателей отдачи по продукции всех основных средств и по полезному результату наиболее значимых активных основных средств в текущем периоде. Особенность заключается в расчете соотношения денежного выражения продукции текущего периода и полезного результата от использования наиболее значимых активных основных средств в текущем периоде (степень специализации и концентрации производства организации) – $\sum \frac{Q_1 z_0}{q_{i1}}$.

Изложенное в полной мере применимо и к оценке эффективности использования нематериальных активов.

В связи с изложенным считаем вполне логичным вести учет орудий труда в целом и по видам (основные средства и нематериальные активы) в инвентарных объектах в рамках материального учета, а что касается денежной оценки основных средств и нематериальных активов, то она, будучи уточненной на размер капитала, воплощенного в объектах, которые переведены на консервацию и переданы в аренду, а также капитала, воплощенного в орудиях труда, полученных организацией в аренду, позволит характеризовать размер основного капитала, авансированного в производство, а также капитала, направленного в финансовую деятельность организации. Реализация сформулированных предложений позволит углубить оценку эффективности использования орудий труда в целом и их слагаемых – основных средств и нематериальных активов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Гражданский кодекс Российской Федерации

2 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ6/01 : приказ Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н (с изменениями и дополнениями).

3 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000) : приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 91н.

4 **Ожегов, С. И.** Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов ; под ред. проф. Л. И. Скворцова. – 27 изд. испр. – М. : Мир и Образование, 2013. – 736 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

BUSINESS DATA NUMBER TOOLS, USED BY THE ORGANIZATION, THEIR GROUPINGS AND PERFORMANCE EVALUATION OF USE

The main approaches used in the Russian Federation for disclosure of economic essence of objects of accounting are considered.

Получено 10.09.2014

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 7. Гомель, 2014**

УДК 656.2.003

В. Г. ГИЗАТУЛЛИНА, канд. экон. наук, профессор,

Д. Н. ГАРАСЮК

Белорусский государственный университет транспорта

ИССЛЕДОВАНИЕ СОВРЕМЕННЫХ ПОДХОДОВ К ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В ЛОКОМОТИВНОМ ДЕПО

Отражены современные подходы к организации бухгалтерского учёта в локомотивном депо, рассмотрена организация бухгалтерского учёта затрат в разрезе синтетического и аналитического учёта. Описаны основные недостатки учёта некоторых элементов затрат и возможные пути их решения.