

[Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

11 Инструкция о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва экономики Респ. Беларусь от 27 декабря 2011 г. № 140/206 (в ред. от 04.10.2017 № 33/23) // КонсультантПлюс : Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

12 **Соколов, Я. В.** История бухгалтерского учета : учеб. / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

E. PONOMARENKO

Gomel State Technical University by P. O. Sukhoi

UPDATING THE THEORY AND METHODS OF ANALYSIS LIQUIDITY IN A MODERN CONDITIONS ECONOMY

The article examines the essential characteristics of the categories «enterprise liquidity» and «enterprise solvency», reveals their distinctive features, and suggests the author's position on their identification. With this in mind, the author justifies the method of assessing the company's liquidity.

Получено 30.09.2020

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 13. Гомель, 2020**

УДК 657.22

П. Г. ПОНОМАРЕНКО, канд. экон. наук, доцент

Белорусский государственный университет транспорта

ИДЕНТИФИКАЦИЯ, ОЦЕНКА, УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЕ

Исследованы проблемы идентификации, оценки и систематизации информации о долгосрочных нефинансовых активах в учете. Предложено их решение на основе конвергенции национальных методов учета и оценки долгосрочных нефинансовых активов с принципами учета, которые продекларированы в международных стандартах финансовой отчетности.

Транспортная отрасль играет важную роль в инфраструктуре Республики Беларусь. Она обеспечивает перевозки грузов и пассажиров, создавая условия для устойчивого развития экономики страны. Для реализации своих функций транспортный комплекс располагает огромным количеством объектов основ-

ных средств и других долгосрочных нефинансовых активов. В структуре бухгалтерских балансов на их долю приходится более 75 % всех активов транспортных организаций. По мере освоения целого ряда инвестиционных проектов, направленных на обновление подвижного состава и развитие транспортной инфраструктуры страны, будут возрастать объемы долгосрочных нефинансовых активов, появляться новые высокотехнологичные объекты и изменяться их качественный состав. Все эти обстоятельства предопределяют объективную необходимость анализа действующих и развития научно обоснованных методов идентификации и оценки долгосрочных нефинансовых активов, а также методик их учета, согласованных с базовыми концепциями международных стандартов финансовой отчетности.

Основные положения по идентификации, оценке и учету объектов долгосрочных нефинансовых активов определены Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», национальными стандартами (инструкциями) по бухгалтерскому учету основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, финансовой аренды (лизинга), а также Инструкцией о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета [1], [3–6]. Данные нормативные правовые акты во многом сблизили методологические подходы по идентификации, оценке и учету объектов долгосрочных нефинансовых активов с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. Однако по отдельным группам объектов долгосрочных нефинансовых активов у бухгалтеров по-прежнему возникают проблемы их идентификации, оценки, амортизации, а также систематизации информации на счетах бухгалтерского учета, которые требуют научного осмысления и методологического решения.

Условия признания и идентификации в бухгалтерском учете долгосрочных материальных и нематериальных активов изложены в нормативных правовых актах Республики Беларусь, регламентирующих их бухгалтерский учет и оценку. Они едины для всех видов долгосрочных нефинансовых активов. К сожалению, термин «долгосрочные нефинансовые активы» не стал атрибутом национальных стандартов по бухгалтерскому учету, да и в экономической литературе он встречается не часто. Хотя очевидно, что методологические основы и принципы идентификации, оценки и учета долгосрочных финансовых активов и долгосрочных нефинансовых активов существенно различаются.

По условиям идентификации в бухгалтерском учете к долгосрочным нефинансовым активам относятся основные средства, нематериальные активы, объекты инвестиционной недвижимости и финансовой аренды, оборудование к установке (требующее монтажа) и капитальные затраты (вложения) в незавершенные объекты долгосрочных нефинансовых активов. Очевидно, что для данной группы объектов едины условия признания, порядок формирования первоначальной стоимости по совокупности затрат на их приобретение, создание и ввод в эксплуатацию, а также переноса их стоимости на затраты по производству продукции и расходы на реализацию.

Так как условия идентификации, оценки и декапитализации долгосрочных нефинансовых активов едины, по нашему мнению, целесообразно уточнить названия и порядок систематизации информации о долгосрочных активах на счетах бухгалтерского учета. В первую очередь это касается счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», фактическая информационная емкость которого уже, чем заявлено в его названии. Как следует из Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета, на данном счете систематизируется информация о капитализируемых затратах по приобретению, созданию (строительству, реконструкции и модернизации) основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости и объектов финансовой аренды (лизинга), т. е. не всех долгосрочных активов, а только долгосрочных нефинансовых активов [6]. Исходя из экономического содержания учитываемых объектов, данный счет должен иметь название «Вложения в долгосрочные нефинансовые активы». И это будет логически обоснованным решением, потому что принципы и механизм капитализации затрат и формирования первоначальной стоимости объектов для данной группы долгосрочных активов иные, чем для долгосрочных финансовых активов. Да и в ныне существующих методиках бухгалтерского учета вложений в долгосрочные активы данный счет никогда не использовался для систематизации информации о затратах, формирующих стоимость долгосрочных финансовых активов.

Проблемным с позиций объективности идентификации объектов долгосрочных нефинансовых активов в системе бухгалтерского учета является счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы». Инструкцией о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование данного счета заказчиками (застройщиками) для систематизации информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в возводимых или реконструируемых объектах, а также строительных материалов, предназначенных для этих целей [6]. В то же время ведение бухгалтерского учета строительных материалов у подрядчика этим же нормативным правовым актом рекомендовано применять счет 10 «Материалы» субсчет 1 «Сырье и материалы».

По нашему мнению, включение строительных материалов у застройщика и заказчика строительства или реконструкции объекта основных средств в состав долгосрочных нефинансовых активов вряд ли можно считать оправданным. Однозначно утверждать, что строительные материалы соответствуют всем условиям, необходимым для идентификации их как объектов долгосрочных нефинансовых активов, нельзя. Как минимум три условия для их признания в качестве долгосрочных активов не выполняются. Во-первых, вряд ли строительные материалы, используемые в экономической деятельности организации, нужно идентифицировать в качестве самостоятельных объектов долгосрочных активов, поскольку они являются всего лишь одним видом затрат в долгосрочные материальные активы; во-вторых, невозможно подтвердить и тот факт, что они будут использованы в течение периода более 12 месяцев, так

как их декапитализация в долгосрочные вложения, а в последствии и в объекты основных средств, может происходить в более короткие промежутки времени, чем один год; в-третьих, не прослеживается принципиальное отличие механизма рекапитализации строительных материалов, предназначенных для производства строительных работ, реконструкции и модернизации основных средств, от строительных материалов, используемых для проведения текущего и капитального ремонта. Для всех материалов, включая строительные материалы, характерна одна особенность – в процессе кругооборота экономических ресурсов их стоимость рекапитализируется в себестоимость вновь создаваемого продукта (готовую продукцию или новый объект основных средств) или в расходы на реализацию и управление. Поэтому их целесообразно идентифицировать как материальные оборотные активы, учитывать на счете 10 «Материалы» и отражать во втором разделе бухгалтерского баланса.

Учет строительных материалов у застройщика или заказчика на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» создает для бухгалтеров проблемы в систематизации информации о данной группе материалов в тех организациях, где нет условий для их раздельного хранения и нет определенности в идентификации их целевого назначения. Четкая идентификация назначения и обособленный учет строительных материалов с использованием счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» возможны у тех застройщиков (заказчиков), которые имеют собственные отделы капитального строительства и специальные склады для хранения строительных материалов, оборудования и конструкций.

подавляющее большинство коммерческих и некоммерческих организаций не имеют в своей структуре отделов капитального строительства и специализированных складов (площадок) для хранения строительных материалов и оборудования. Для них уместной будет организация учета на этом счете оборудования к установке и тех строительных материалов, которые имеют целевое назначение для строительства и/или реконструкции объектов основных средств и однозначно идентифицируются. Таковыми, по нашему мнению, являются оборудование, требующее монтажа, и строительные конструкции, которые могут быть использованы при строительстве новых объектов основных средств или осуществлении их реконструкции и модернизации. Соответственно, счет для их учета должен иметь название 07 «Оборудование к установке и строительные конструкции».

Строительные материалы, для которых однозначно нельзя идентифицировать их целевое назначение для строительства и/или реконструкции основных средств, целесообразно учитывать на счете 10 «Материалы». К тому же учетная практика показывает, что большинство бухгалтеров учет строительных материалов по-прежнему ведут на счете 10 «Материалы». Предложение по изменению порядка отражения счетов бухгалтерского учета строительных материалов, оборудования и строительных конструкций исходя из принципа

идентификации их целевого назначения дает возможность упростить работу бухгалтеров по систематизации информации о данных объектах управления.

Возникает объективная необходимость проведения исследования методов оценки, амортизации и учета тех объектов, которые по условиям признания идентифицируются как объекты долгосрочных нефинансовых активов, но национальными стандартами бухгалтерского учета допускается их учет как в составе основных средств, так и в составе запасов или средств в обороте. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12.11.2010 № 133, таковыми объектами могут быть инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления [2]. В разъяснениях специалистов Министерства финансов Республики Беларусь, которые размещены на сайте министерства, этот перечень дополнен отдельными видами оборудования и устройств: калькуляторы, телефонные и факсимильные аппараты, модемы, принтеры, сканеры, счетчики и другие, т. е. перечень оставлен открытым. Решение об отнесении указанных видов активов к основным средствам или к запасам принимается руководством организации самостоятельно и закрепляется в приказе об учетной политике.

Организация учета долгосрочных материальных активов, каковыми они являются по своей сути, в составе оборотных материальных активов не вызывает особых нареканий со стороны практикующих бухгалтеров. Однако порядок переноса их стоимости на изготавливаемую продукцию и расходы на реализацию, а также методику учета следует пристально рассмотреть через призму объективности формирования учетной информации и влияния процесса декапитализации активов на расходы организации во временном тренде.

Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов (п. 107), утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12.11.2010 № 133, определено, что стоимость отдельных предметов (объектов долгосрочных активов в составе средств в обороте) переносится на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию в следующем порядке:

- по специальным предметам и специальным приспособлениям – в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из сметы расходов и срока полезного использования до двух лет;
- стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;
- по приспособлениям целевого назначения (фильеры, катализаторные сетки и др.) – в соответствии с нормативными ставками в течение нормативного срока их службы;
- по остальным предметам – в соответствии с учетной политикой организации [2].

Министерством финансов Республики Беларусь для методов декапитализации/рекапитализации объектов долгосрочных нефинансовых активов, учи-

тываемых в составе средств в обороте (оборотных активов), однозначно предусмотрено установление норм (нормативных ставок) списания стоимости таких объектов в зависимости от периода их использования в предпринимательской деятельности – нормативный срок службы, срок полезного использования, срок выполнения заказа. В учетной политике большинства коммерческих и некоммерческих организаций для инвентаря, хозяйственных принадлежностей, инструментов, оснастки и приспособлений, а также отдельных видов оборудования и устройств, имеющих срок службы более одного года (кроме объектов, по которым методы декапитализации/рекапитализации определены в Инструкции № 133) предпочтение отдается двум методам переноса их стоимости: 50 процентов стоимости списывается на затраты – в момент их передачи в эксплуатацию, а оставшиеся 50 процентов – при списании по акту; 100 процентов стоимости списывается на затраты – в момент передачи их в эксплуатацию.

Следует отметить, что первый метод списания стоимости инвентаря, хозяйственных принадлежностей, отдельных видов оборудования и устройств не определен ни одним официальным нормативным правовым актом Республики Беларусь, регламентирующим бухгалтерский учет. По нашему мнению, данные методы переноса стоимости на счета учета затрат на производство и расходов на реализацию могут применяться только в отношении инвентаря производственного назначения в том случае, когда он использован в течение текущего операционного цикла или финансового года на выполнение одного или нескольких заказов.

Мы придерживаемся точки зрения, что в отношении инвентаря, хозяйственных принадлежностей, оборудования и устройств, используемых при выполнении управленческих функций более 12 месяцев и учитываемых в составе оборотных средств, списание их стоимости на счета учета затрат на производство и расходов на реализацию должно осуществляться по нормам, рассчитанным исходя из нормативных сроков службы таких объектов. По данным видам объектов не применяются ускоренные методы амортизации (декапитализации), а потому при определении нормативных ставок для их списания на затраты следует руководствоваться постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 № 161 «О введении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь». В данном постановлении имеется группа объектов «Инвентарь и принадлежности» (код 700), в котором предусмотрены нормативные сроки службы по каждому их виду [8]. Предложенный порядок списания на затраты стоимости инвентаря, хозяйственных принадлежностей, отдельных видов оборудования и устройств, учитываемых в составе оборотных средств и используемых в управлении более 12 месяцев обеспечит равномерность процесса их декапитализации и позволит объективно учесть затраты на производство продукции, работ и услуг исходя из реальных сроков их оборачиваемости.

Требует детального исследования и методика учета долгосрочных активов в составе оборотных средств. По действующей методике отдельные предметы долгосрочных активов в составе оборотных средств учитываются на счете 10 «Материалы» на субсчетах 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты», 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе», 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации». На сумму начисленной амортизации (декапитализации/рекапитализации) инвентаря, специальной оснастки, специальной одежды, хозяйственных принадлежностей и инвентаря в бухгалтерском учете формируется запись по дебету счетов учета затрат на производство и/или расходов на реализацию и кредиту счета 10 «Материалы» соответствующего субсчета. Возникает известный учетный парадокс – при начислении 100-процентной амортизации инвентаря, специальной одежды, оснастки или хозяйственных принадлежностей (полного списания их стоимости на затраты) используемый объект числится в бухгалтерском учете с нулевой стоимостью, что явно противоречит базовому принципу бухгалтерского учета – наличие стоимости для каждого учитываемого объекта. К тому же денежная оценка является обязательным условием признания в учете объекта долгосрочных активов. Он признается в учете таковым, при условии, что его первоначальная стоимость достоверно определена [3]. При сложившейся методике учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды, являющихся объектами долгосрочных активов, учитываемых в составе оборотных средств, вряд ли возможно соблюдение данного принципа.

По нашему мнению, для соблюдения принципа обязательной денежной оценки долгосрочных активов, учитываемых в составе оборотных средств, должна быть изменена методика учета переноса их стоимости на затраты по производству продукции и расходы на реализацию. К ним нельзя применять методику учета и списания стоимости, которая установлена для материалов, участвующих только в одном операционном цикле кругооборота ресурсов. Поскольку инвентарь, хозяйственные принадлежности, отдельные виды оборудования и инвентарь по своей сути являются долгосрочными нефинансовыми активами, то для учета переносимой на затраты их стоимости должна применяться методика, унифицированная с методикой учета амортизации по основным средствам и нематериальным активам. Предлагаем для этих целей изменить структуру учетных записей по счету 10 «Материалы», предусмотрев отдельный субсчет «Перенос на затраты стоимости долгосрочных активов, учитываемых в составе оборотных средств».

На суммы декапитализации стоимости таких активов, начисленные по нормативным ставкам, будут дебетоваться счета по учету затрат на производство и/или расходов на реализацию и кредитоваться счет 10 «Материалы», отдельный субсчет «Перенос на затраты стоимости долгосрочных активов, учитываемых в составе оборотных средств». Данный субсчет будет регулирующим по отношению субсчетам 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инстру-

менты» и 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации». При такой организации учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды как долгосрочных активов, числящихся в составе оборотных средств, будет соблюден принцип сохранения первоначальной стоимости и обособленного накопления суммы декапитализации по каждому объекту.

Изложенные в данной публикации предложения по совершенствованию идентификации, оценки и бухгалтерского учета долгосрочных нефинансовых активов позволяют привести порядок систематизации информации для целей управления в соответствие с экономической сущностью учитываемых объектов и требованиями международных стандартов финансовой отчетности. При этом повышается достоверность учетной и отчетной информации за счет конвергенции национальных правил и стандартов систематизации информации о долгосрочных нефинансовых активах в формате базовых принципов, установленных МСФО.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 О бухгалтерском учете и отчетности : закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. №57-З.

2 Инструкция по бухгалтерскому учету запасов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133.

3 Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26.

4 Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

5 Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

6 Инструкция о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

7 Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 ноября 2018 г. № 73.

8 Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161.

*P. PONOMARENKO, PhD, Associate Professor
Belarusian State University of Transport*

IDENTIFICATION, VALUE, ACCOUNTING LONG-TERM NON-FINANCIAL ACTIVES: PROBLEMS AND THEM DECIDE

In article researched the problems of identification, value and systematize information about long-term non-financial actives in accounting. Recommended them decision on the

base of convergence national methods of accounting and value long-term non-financial actives with principles which declared in international financial reporting standards.

Получено 29.09.2020

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 13. Гомель, 2020**

УДК 657.471:656.2

*С. Л. ШАТРОВ, канд. экон. наук, доцент
Белорусский государственный университет транспорта*

УЧЕТНАЯ МОДЕЛЬ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

Учетная модель компании призвана обеспечить систему управления оперативной, достоверной и объективной информацией. Информация по содержанию и форме представления отличается в зависимости от потребностей системы управления. В статье приводится авторское видение эффективной учетной модели управления затратами на примере системы железнодорожного транспорта.

Управление – это процесс планирования, организации, мотивации и контроля, необходимый для обеспечения деятельности организации в соответствии с его целями. Управленческий учет организационной деятельности транспортных организаций включает в качестве своей основной задачи эффективное функционирование служб и отделов управления на основе сформированной и обработанной в соответствии с целевыми установками информации при оптимальном уровне расхода всех видов ресурсов.

Поэтому практическое внедрение управленческого учета на предприятиях транспортного комплекса во многом определяется особенностью организации его производственного процесса. Учетная модель как квинтэссенция современной системы управления затратами на железнодорожном транспорте в условиях цифровизации транспортной отрасли претерпела существенную трансформацию.

Работы в этом направлении ведутся на железнодорожном транспорте с 2005 года, когда было принято решение о внедрении в деятельность Белорусской железной дороги Единой корпоративной интегрированной системы управления финансами и ресурсами (ЕК ИСУФР), в модуле «Контроллинг» которой предусмотрено автоматическое распределение затрат с целью формирования оперативной управленческой информации.

В рамках реализуемой функциональности модуля «Контроллинг», железная дорога в целом рассматривается как единая контроллинговая единица. Валютной данной контроллинговой единицы принят белорусский рубль.