

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

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 9. Гомель, 2016**

УДК 336.01

Г. В. БАШЛАКОВ

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЁТНОЙ СТОИМОСТИ ТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ И ОБЪЕКТОВ ТРАНСПОРТНОЙ ИНФРАСТРУКТУРЫ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Рассмотрены методические аспекты формирования и оптимизации учётной стоимости транспортных средств и объектов инфраструктуры, подходы к определению наиболее эффективной учётной политики в данной области с позиции требований, предъявляемых заинтересованными пользователями учётной информацией. Предложена корректировка амортизационных отчислений на величину инфляционных издержек и приведена методика расчета величины этой корректировки.

В современных условиях достоверная оценка активов предприятия является достаточно сложной проблемой, поскольку требует учёта разнообразных и при этом зачастую антагонистических факторов. Особую сложность представляет собой оценка транспорта и транспортной инфраструктуры, что объясняется следующими причинами:

- неравномерный моральный и физический износ во времени и пространстве;
- зависимость стоимости от субъективных факторов (например, от бренда, моды и референтных мнений потребителей);
- взаимоисключающие требования, предъявляемые к оценке различными заинтересованными пользователями.

Действительно, государство в лице фискальных органов, заинтересовано в максимизации налоговых поступлений, поэтому интерес государства к оценке активов зависит от участия оценочной стоимости транспорта и транспортной инфраструктуры в формировании облагаемых баз. Поскольку

в настоящее время налогом на недвижимость облагаются только здания и капитальные сооружения, то в отношении остальных активов государство заинтересовано в минимизации их учётной стоимости, которая является источником формирования затрат, учитываемых при налогообложении прибыли. Так, в 2014 и 2015 годах организациям в Республике Беларусь было разрешено не начислять амортизацию, что привело к завышению налогооблагаемой прибыли. С объектами обложения налогом на недвижимость, к которым относятся объекты транспортной инфраструктуры, ситуация несколько сложнее, поскольку занижение их стоимости ведёт к снижению поступлений налога на недвижимость, а завышение – к снижению облагаемой прибылью. Очевидно, что государство заинтересовано в максимизации, а субъекты хозяйствования – в минимизации налоговой нагрузки. Поскольку оценочная стоимость объекта основных средств прямо пропорциональна сумме налога на недвижимость и обратно пропорциональна сумме налога на прибыль, её изменение способно повлиять на налоговую нагрузку. В настоящее время организации имеют возможность повлиять на оценочную стоимость объекта основных средств, предоставив в налоговые органы заключение аттестованного оценщика.

В данном случае существует простой механизм оптимизации. Пусть N – оценочная стоимость объекта основных средств. Наиболее типична ситуация со следующими допущениями: амортизация начисляется линейным методом, организация прибыльна и уплачивает налог на недвижимость по базовой ставе 1 %, сумма налога на недвижимость за год будет равна $0,01N$, сумма неуплаченного налога на прибыль благодаря включению в затраты амортизационных отчислений – $0,18N/T$, где T – срок полезного использования, установленный по результатам переоценки. Так как предприятие заинтересовано, чтобы $0,18N/T$ было больше, чем $0,01N$, то данное неравенство выполняется, если

$$\frac{0,18N}{T} > 0,01N, \Rightarrow T < 18. \quad (1)$$

Таким образом, если оставшийся срок полезного использования объекта транспортной инфраструктуры, облагаемого налогом на недвижимость, меньше 18 лет, то организация заинтересована в увеличении оценочной стоимости данного объекта, если же этот срок больше 18 лет, то, наоборот, организации заинтересована в снижении оценочной стоимости. Очевидно, что при использовании нелинейных методов начисления амортизации (суммы чисел лет, уменьшаемого остатка), срок полезного использования, при достижении которого организация заинтересована в увеличении оценочной стоимости объекта, возрастает с коэффициентом, равным коэффициенту роста линейной нормы амортизации в соответствующем году.

Что же касается объектов, не облагаемых налогом на недвижимость, в современных условиях предприятия также могут оптимизировать налоговую

нагрузку по налогу на прибыль, используя учётную политику в области амортизационных отчислений. Для этого предприятия располагают такими инструментами, как выбор способа начисления амортизации, выбор срока полезного использования объекта основных средств (в установленном диапазоне), а также выбор метода переоценки основных средств.

Использование данных инструментов должно быть увязано с прогнозированием финансовых потоков в организации, при этом основной критерий оптимизации заключается в том, что на период, когда предприятие должно нести максимальные финансовые потери, должен приходиться минимум налоговых выплат. Рассмотрим пример, при котором срок полезного использования транспортного средства составляет 5 лет (таблица 1).

Таблица 1 – Распределение амортизационных отчислений по годам полезного использования

Метод	Год				
	1	2	3	4	5
Линейный	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Суммы чисел лет	0,33	0,27	0,2	0,13	0,07
Уменьшаемого остатка (коэффициент ускорения = 2)	0,4	0,24	0,14	0,09	0,13

Как показывают данные таблицы 1, если при прогнозировании финансовых потоков на 5 лет максимальные выплаты приходятся на первый или второй, то следует применять метод убывающего остатка, если на третий – метод суммы чисел лет, если на четвёртый или пятый – линейный метод.

Контрагенты организации (заказчики и покупатели) заинтересованы в медианной рыночной оценке транспортных средств и инфраструктуры, поскольку желают стабильной работы этой организации в долгосрочной перспективе с условием выполнения ею своих обязательств. При этом медианная рыночная стоимость позволяет контрагентам на основе анализа отчётности делать наиболее обоснованные выводы о финансовом состоянии организации. Поэтому контрагентов не устраивает как завышенная, так и заниженная относительно рыночной стоимости оценка.

Коммерческие банки, выступающие в роли кредиторов, заинтересованы в том, чтобы учётная стоимость имущества организации была максимально приближена к ликвидной, что позволяет банкам минимизировать риски при обращении взысканий на имущество должника, а также достоверно оценить кредитоспособность организации.

Инвесторы, как реальные, так и потенциальные, заинтересованы в том, чтобы транспортные средства и инфраструктура оценивались по капитальной стоимости, то есть чтобы учётная стоимость объекта была адекватна капитализованной прибыли, приносимой данным объектом. Это позволило бы инвесторам эффективно принимать инвестиционные решения: опреде-

лить наиболее привлекательные объекты для инвестирования, а также оценить сумму самих инвестиций, которые целесообразно было бы вложить в тот или иной объект.

Что касается внутренних пользователей учётной информации, то собственники предприятия заинтересованы в первую очередь в том, чтобы средства, затраченные на приобретение и улучшение транспортных средств и объектов инфраструктуры, были бы в полной мере компенсированы из выручки организации, что создаёт у них заинтересованность в затратной стоимости соответствующих объектов; иными словами, необходимо, чтобы учётная стоимость полностью соответствовала затратам на объект.

И, наконец, менеджеры и работники организации заинтересованы в том, чтобы предприятие своевременно и в полном объеме воспроизводило свой капитал, от чего зависит благополучие данной категории пользователей, что вызывает у них заинтересованность, чтобы учётная стоимость объектов соответствовала их переоцененной стоимости за вычетом имеющихся средств на воспроизводство этих объектов.

В таблице 2, приведена информация о различных категориях заинтересованных пользователей учётной информации.

Таблица 2 – Требования к оценке активов заинтересованных пользователей информации

Категория заинтересованных пользователей	Требования к оценочной стоимости	Влияние оценочной стоимости
<i>Внешние пользователи</i>		
Государственные фискальные органы	Экстремальная стоимость	Полная и своевременная уплата субъектами хозяйствования всех налогов и сборов в бюджеты всех уровней
Заказчики и покупатели, поставщики и подрядчики	Медианная рыночная стоимость	Стабильное функционирование, выполнение условий договоров
Обслуживающие коммерческие банки	Ликвидная стоимость (стоимость немедленной продажи)	Обеспечение обязательств по кредитам и займам своим имуществом
Инвесторы, в том числе потенциальные	Капитальная стоимость (капитализация прибыли)	Максимизация прибыли на вложенный капитал
<i>Внутренние пользователи</i>		
Собственники предприятия	Затратная стоимость (стоимость приобретения)	Своевременное включение стоимости в затраты с целью формирования реального финансового результата
Менеджмент, работники предприятия	Переоцененная стоимость (стоимость приобретения заменяющих активов)	Своевременное воспроизводство капитала предприятия для его устойчивой работы

На формировании достоверной переоцененной стоимости следует остановиться подробнее, так как в настоящее время она достаточно редко отражает реальную стоимость, за которую можно приобрести транспортное средство или объект транспортной инфраструктуры. Это связано со следующими факторами:

1) оценка транспортных средств чаще всего производится на основе рыночной стоимости объектов-аналогов. При этом, если на рынке появляется более совершенный объект, использование которого делает организацию более конкурентоспособной, то, очевидно, что рыночная стоимость объектов-аналогов будет испытывать тенденцию к снижению из-за морального износа. Это вызовет снижение переоцененной стоимости объекта при его переоценке или оценке для иных целей. В данном случае возникает противоречие: фактически учётная оценка объекта снижается, тогда как для воспроизводства необходимо её повышение до стоимости более совершенного объекта с соответствующими корректировками, без приобретения которого взамен оцениваемого организация станет менее конкурентоспособной. Выходом из данного противоречия является оценка транспортного средства по рыночной стоимости аналога с соответствующим коэффициентом, отражающим соотношение эксплуатационных характеристик нового и используемого объектов;

2) переоценка объектов основных средств, включая транспортные средства и объекты инфраструктуры, производится раз в год по состоянию на 1 января года, следующего за отчётным. Это означает, что фактически учётная стоимость объектов и в особенности суммы амортизационных отчислений запаздывают по отношению к инфляции, так как в текущем году амортизация начисляется с учётом инфляции прошлых лет, но без учёта инфляции текущего года. Вместе с тем в условиях высокой инфляции, перманентной отечественной экономики, её несвоевременное отражение в учёте ведёт к завышению финансовых результатов, сумм начисленных налогов и, как следствие, к вымыванию оборотных средств предприятия, ухудшению его финансового состояния и принятию неэффективных управленческих решений. Суть таких потерь заключается в том, что средства предприятия, вложенные в процесс воспроизводства, за период производственного цикла обесцениваются, иными словами, ресурсы, необходимые для простого воспроизводства, стоят в начале следующего цикла больше, чем стоили в начале предыдущего. В действующей системе учёта данное превышение не выделяется и поэтому расценивается как прибыль организации и при этом облагается налогом, хотя фактически прибылью не является. Выходом из данной ситуации является включение в затраты, в том числе в амортизацию, инфляционных издержек, рассчитанных за период финансово-хозяйственного цикла.

Методика их оценки базируется на следующих соображениях:

1) в условиях высокой инфляции ресурсы, затраченные (авансированные) на организацию и осуществление воспроизводственного процесса, могут обесцениться за период одного финансово-хозяйственного цикла, т. е. совокупность ресурсов, необходимых для простого воспроизводства в начале следующего цикла будет выше, чем в начале предыдущего. При этом разница между стоимостями идентичных по воспроизводственному потенциалу наборов ресурсов представляет собой инфляционные издержки имплицитного характера;

2) по умолчанию предполагается, что период оборота различных элементов производственных запасов (материалов, сырья, незавершенного производства, готовой продукции) достаточно корректно характеризует фактическое нахождение оборотного капитала предприятия на данных стадиях воспроизводственного цикла, поскольку в реальных условиях существует ряд факторов, искажающих данное соотношение, а именно:

- некоторые виды затрат (на производственные услуги, работы и т. п.) оплачиваются по факту их осуществления, и, следовательно, в виде запасов могут не учитываться;

- предприятие осуществляет ряд операций (внерезультационные доходы и расходы, финансово-инвестиционная деятельность), которые не связаны непосредственно с производственным циклом.

При расчете инфляционных издержек важно произвести корректное определение продолжительности финансово-хозяйственного оборота, на который необходимо пересчитать инфляцию на рынке факторов производства, так как публикуемые показатели инфляции охватывают календарные периоды, которые не совпадают с продолжительностью финансово-хозяйственного цикла. Структура данного цикла состоит из оборотов различных элементов оборотного капитала:

- запасов сырья и материалов;
- остатков незавершенного производства;
- остатков готовой продукции;
- дебиторской задолженности;
- остатков денежных средств.

Существующая в Республике Беларусь система финансовой и статистической отчетности позволяет рассчитать периоды оборота каждого вида оборотных активов, составляющих в совокупности финансово-производственный цикл предприятия. Расчет производится следующим образом:

- 1) период оборота кредиторской задолженности:

$$П_{кз} = \frac{365 * K3}{O_n}, \quad (2)$$

где КЗ – среднегодовые остатки кредиторской задолженности. Здесь и далее среднегодовые остатки рассчитываются по формуле

$$KЗ = \frac{KЗ_1 + KЗ_2}{2}, \quad (3)$$

где $KЗ_1$ и $KЗ_2$ – остатки кредиторской задолженности на начало и конец года соответственно; $Оп$ – обороты по погашению кредиторской задолженности;

2) период оборота запасов сырья и материалов

$$ПМ = \frac{365 * М}{МЗ}, \quad (4)$$

где $М$ – среднегодовые остатки сырья и материалов; $МЗ$ – материальные затраты за год;

3) период оборота остатков незавершенного производства

$$Пнзп = \frac{365 * НЗП}{ВП}, \quad (5)$$

где $НЗП$ – среднегодовые остатки незавершенного производства; $ВП$ – выпуск товарной продукции за год;

4) период оборота готовой продукции на складе предприятия

$$Пгп = \frac{365 * ГП}{О_{гп}}, \quad (6)$$

где $ГП$ – среднегодовые остатки готовой продукции (по балансу); $О_{гп}$ – стоимость товаров, отгруженных за год;

5) период оборота дебиторской задолженности

$$Пдз = \frac{365 * ДЗ}{Оп}, \quad (7)$$

где $ДЗ$ – среднегодовые остатки дебиторской задолженности; $Оп$ – обороты по погашению дебиторской задолженности;

6) период оборота денежных средств

$$Пд = \frac{365 * Д}{РДТ}, \quad (8)$$

где $Д$ – среднегодовые остатки денежных средств (по балансу); $РДТ$ – расходный поток денежных средств.

Таким образом, период финансово-хозяйственного цикла составляет:

$$П = ПМ + Пнзп + Пгп + Пдз + Пд - Пкз. \quad (9)$$

Наиболее целесообразным сроком расчёта инфляционных издержек является календарный год, поскольку:

– раз в год производится переоценка основных средств;

– органы статистики публикуют достаточно подробные годовые данные по индексам инфляции на различных рынках.

Зная продолжительность производственно-финансового цикла, инфляционные издержки амортизационных отчислений, можно рассчитать по формуле

$$I = \frac{\sqrt[k]{ИОС * A}}{100}, \quad (10)$$

где k – количество производственно-хозяйственных циклов в год

$$K = \frac{365}{\Pi}, \quad (11)$$

где A – сумма амортизационных отчислений за год; ИОС – индекс стоимости основных средств.

Увеличение суммы амортизационных отчислений на величину инфляционных издержек позволит повысить точность оценки финансовых результатов организации, избежать завышения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, а также предотвратить необоснованную потерю оборотных средств организации.

Важным направлением совершенствования учётной оценки транспортных средств и объектов инфраструктуры является её изменение в интересах экономического анализа. Повышение аналитичности учётных данных является особенно актуальным для Республики Беларусь, поскольку данные учётных регистров в действующей системе учёта зачастую искажены в силу разных причин.

Так, важной мерой, которая позволила бы существенно повысить уровень аналитичности баланса организации, может стать приближение оценки статей баланса к их рыночной стоимости. Для этого в международной практике для оценки нефинансовых активов применяется минимальная из двух оценок: рыночная стоимость или стоимость приобретения. Для учёта в Республике Беларусь эта мера также актуальна, поскольку в силу многих причин учётная стоимость активов часто завышена относительно их рыночной стоимости.

Кроме того, на наш взгляд, необходимо уточнить оценку активов организации, связанных с приобретением транспортных средств. Так, из разряда оборотных активов необходимо исключить ряд статей:

– в оборотных активах оставить только ту часть налогов по приобретенным ценностям, которая относится к приобретенным оборотным активам и будет зачтена в месяц оплаты. Налоги по приобретенным долгосрочным активам в области транспортной инфраструктуры, которые могут быть предъявлены к зачёту только в момент ввода в эксплуатацию, целесообразно было бы относить в раздел 1 баланса;

– статья «Расходы будущих периодов» также нуждается в уточнении. Так, в действующей системе учёта в данной статье собираются как затраты, которые списываются единовременно при наступлении определенного срока, так и затраты, которые будут отнесены на балансовую стоимость активов, включая долгосрочные. Исходя из этого те расходы будущих периодов, которые будут целиком списаны на источник покрытия при наступлении соответствующего периода, должны остаться в составе оборотных активов. Те же расходы, которые будут амортизироваться, должны быть отнесены к прочим долгосрочным активам подобно дебиторской задолженности в активе и доходам будущих периодов в пассиве.

Реализация данных предложений, на наш взгляд, позволит повысить достоверность и эффективность оценки транспортных средств и транспортной инфраструктуры в бухгалтерском учёте.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету основных средств : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 № 26 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.by/>. – Дата доступа : 16.09.2016.

2 О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке : Указ Президента Респ. Беларусь от 20.10.2006 № 622 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.by/>. – Дата доступа: 16.09.2016.

3 Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.by/>. – Дата доступа : 16.09.2016.

H. BASHLAKOU

Gomel State University named after F. Skorina

THE FORMATION OF THE ACCOUNTING VALUE OF VEHICLES AND TRANSPORT INFRASTRUCTURE: PROBLEMS AND PROSPECTS

The article considers methodological aspects of the formation and optimization of the accounting value of the vehicles and infrastructure, approaches to determining the most effective accounting policy in this area from the perspective of the requirements relevant accounting information users. Proposed adjustments to depreciation on the value of inflation costs and the technique of calculating the amount of this adjustment.

Получено 30.09.2016