

L. KOZLOVA

Belarusian State University of Transport

E. YANYUK

State motor Institution "Gomel city carpool health organizations"

FEATURES OF THE ACCOUNT OF FUEL AND LUBRICANTS IN THE MOTOR TRANSPORTATION ENTERPRISES AND WAYS OF ITS IMPROVEMENT

The features of accounting of fuel and lubricants at various stages of their movement in the motor organizations and suggested measures for its improvement.

Получено 28.09.2016

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

УДК 657.412.6:656.2.003

A. V. КРАВЧЕНКО

Белорусский государственный университет транспорта

РЕЗЕРВЫ: ИХ ПОРЯДОК И НЕОБХОДИМОСТЬ СОЗДАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ

Рассмотрены особенности и необходимость создания оценочных резервов на предприятиях Белорусской железной дороги.

Активизация методологии учета и отчетности Республики Беларусь в соответствии с международными стандартами привела к необходимости формирования информации с учетом различного вида рисков, которым подвержены активы и обязательства организации. Учет рисков направлен на формирование качественной информации о финансовом состоянии и результатах деятельности организации. Искажение информации может быть вызвано изменением рыночных цен активов организации, их потребительской стоимости, обесценением, невозвратностью. В связи с этим может сложиться ситуация, когда оценка имущества, числящегося в бухгалтерском учете, становится меньше текущей (рыночной) стоимости его на отчетную дату. Это означает возникновение у организации убытков, расходование средств, не приносящее хозяйственной выгоды из-за снижения ценности активов.

В соответствии с требованиями к бухгалтерскому учету принятая организацией учетная политика должна отвечать требованиям осмотрительности. Его соблюдение предполагает, что расходы должны признаваться в бухгалтерском учете и отчетности как только появляется определенная вероятность их возникновения. В рассматриваемом случае такая ситуация как раз и возникает по состоянию на отчетную дату. Вследствие этого в бухгалтерском учете и отчетности необходимо отразить снижение стоимости соответствующих активов и обусловленные этим возможные убытки организации.

В соответствии с допущением временной определенности факторов хозяйственной деятельности снижение стоимости активов (краткосрочных активов) в результате их обесценения и связанный с этим риск возможных убытков должны быть отражены в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором возникли данные обстоятельства. Если снижение стоимости активов носит кратковременный характер, то для исполнения требования осмотрительности в бухгалтерском учете применяется оценочное резервирование. Оно заключается в корректировке стоимости соответствующих активов на расчетную величину возможного убытка от произошедшего в отчетном периоде снижения стоимости или уменьшения их хозяйственной полезности. Такие корректирующие величины называются *оценочными резервами*.

Оценочные резервы существенно повышают достоверность и качество финансовой отчетности, позволяют учитывать отклонения в стоимости активов и отражать в отчетности активы в оценке, актуальной на дату составления отчетности. При составлении финансовой отчетности оценочные резервы рассматриваются как регулирующие статьи, корректирующие величину активов в бухгалтерском балансе и как суммы, включаемые в состав расходов, влияющих на конечный финансовый результат в отчете о прибылях и убытках.

Оценочные резервы создаются для уточнения балансовой оценки отдельных объектов бухгалтерского учета. Они позволяют учитывать отклонения в стоимости финансовых вложений, материальных ценностей, дебиторской задолженности и прочих активов. Виды оценочных резервов представлены на рисунке 1.

Оценочные резервы существенно повышают достоверность и качество финансовой отчетности, позволяя пользователям видеть в отчетности те или иные активы не в оценке по фактическим затратам, а в реальной оценке на отчетную дату. Такие резервы формируют в соответствии с правилами бухгалтерского учета вне зависимости от финансового результата деятельности организации в целях обеспечения требования осмотрительности, которое означает большую готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов.

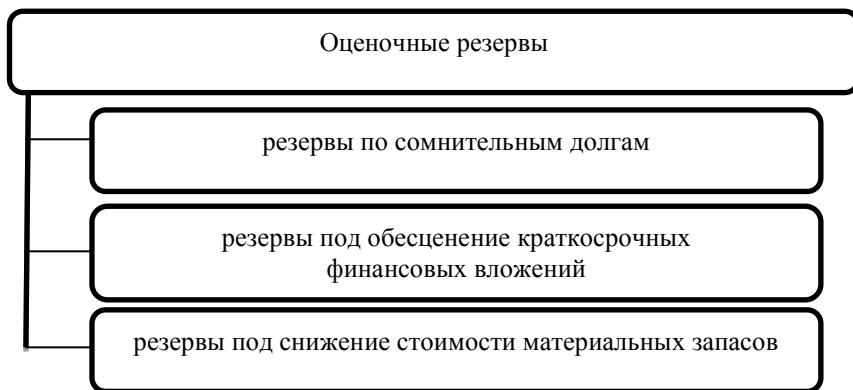


Рисунок 1 – Виды оценочных резервов

С позиции управления капиталом переход на единый метод учета выручки «по начислению» привел к диспропорции денежных потоков. При неоплате или несвоевременной оплате за отгруженную продукцию (оказанные услуги, выполненные работы) до 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, налог на прибыль оплачивается за счет средств, фактически полученных от другой реализации. Иными словами, происходит «вымывание» оборотных средств в краткосрочном периоде и методологическая ошибка в долгосрочном, когда при списании дебиторской задолженности образуется убыток, с которого уже уплачен налог на прибыль. В этих условиях особую актуальность приобретает учет риска невозврата средств, «замороженных» в дебиторской задолженности. Обозначенная проблема решается формированием резервов по сомнительным долгам.

В соответствии с п. 43 Инструкции № 102 в Республике Беларусь используется один из трех способов определения величины резервов по сомнительным долгам, представленных на рисунке 2.

На предприятиях железной дороги используется второй метод определения величины резерва по сомнительным долгам, который предусматривает определение величины резервов по сомнительным долгам по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения.

Применение указанного метода закреплено в учетной политике Белорусской железной дороги, т. к. предпочтительно для предприятий с большим числом дебиторов. Однако, учитывая особенности финансовых взаимоотношений в структуре железной дороги, формирования и распределения доходов, расчета и уплаты налога на прибыль, следует организационно разграничить функции формирования резерва по сомнительным долгам по уровням управления.

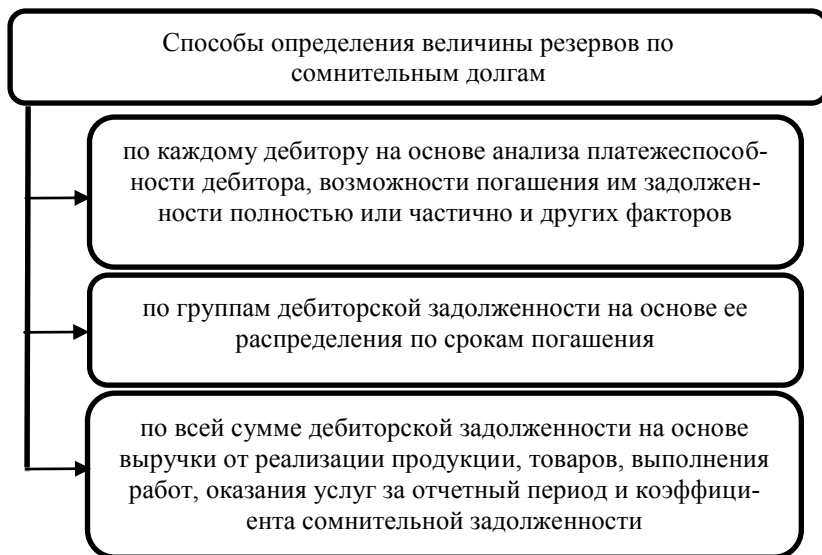


Рисунок 2 – Способы определения величины резервов по сомнительным долгам, применяемые в Республике Беларусь

Научно обоснованным является методологический подход, когда для формирования резерва по сомнительным долгам в отношении перевозочной деятельности в соответствии с Инструкцией № 102 по второму способу используются данные о величине просроченной дебиторской задолженности и ее списании в целом по железной дороге без разделения на отделения или предприятия дорожного подчинения. Однако в данном случае речь идет только о расчете общедорожного коэффициента сомнительной задолженности в разрезе групп непогашения. Полученные данные будут применены на иных уровнях управления железной дороги (рисунок 3).

Необходимо отметить, что создание общедорожного резерва по сомнительным долгам является нецелесообразным, т. к. при возникновении необходимости списания просроченной дебиторской задолженности у какого-либо отделения или предприятия дорожного подчинения раньше остальных весь фонд может быть использован только одним отделением, что методологически неверно еще и потому, что каждое подразделение на счетах бухгалтерского учета формирует собственный финансовый результат и нет необходимости в передаче и доведении до него резерва.

На рисунке 3 каждое отделение (предприятие дорожного подчинения) имеет право на формирование резерва и использование его по назначению в зависимости от реальной величины дебиторской задолженности (определенной по результатам инвентаризации). Таким образом, достигается взаимосвязка между списанием дебиторской задолженности конкретного предприятия и суммой сформированного под него резерва.

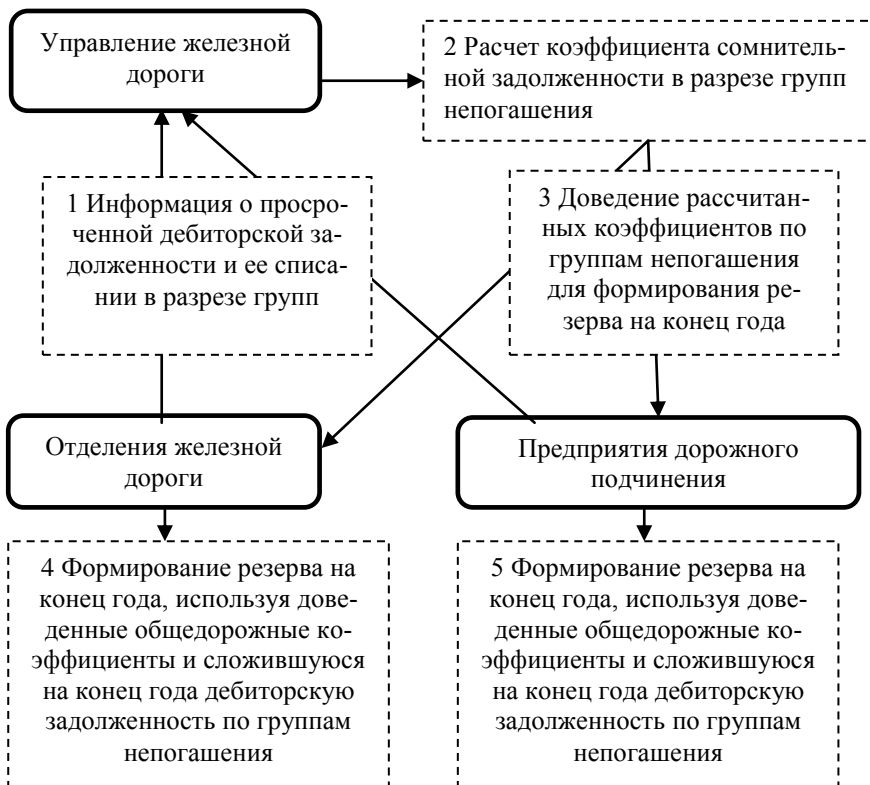


Рисунок 3 – Процесс формирования резерва по сомнительным долгам в системе железнодорожного транспорта

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода. Используется резерв в течение последующего года до полного списания, либо, если резерв использован не полностью, неиспользованная сумма присоединяется к доходу отчетного года.

В учетной практике предусмотрена возможность создания резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений.

К финансовым вложениям относят инвестиции организаций в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на территории Республики Беларусь и за ее пределами.

Операции с финансовыми вложениями относятся к наиболее рискованным. Падение стоимости финансовых вложений организаций может происходить вследствие снижения приносимого ими дохода и из-за спекуляций на

рынке ценных бумаг. Именно поэтому организации, осуществляющие финансовые вложения, допускают риск убытков.

Потери от обесценения финансовых вложений заметно влияют на финансовые результаты деятельности организации. Поэтому согласно Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2006 № 164 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету ценных бумаг» риск негативного воздействия на финансовый результат изменения стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете должен быть отражен посредством создания резервов под обесценение финансовых вложений.

Обесценение финансовых вложений – это устойчивое существенное снижение стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях деятельности. В этом случае организацией определяется расчетная стоимость финансовых вложений.

Определение суммы обесценения осуществляется в специальном расчете реальной стоимости ценных бумаг из портфеля организации и сопоставление ее с их учетной стоимостью. Данный расчет позволяет выявить те ценные бумаги, по которым балансовая стоимость превышает значение объявленной котировки и по которым необходимо создать резерв. Если рыночные котировки ценных бумаг находятся в пределах их балансовой стоимости или превышают ее, резервы под их обесценение в организации не создаются. Превышение рыночной стоимости ценных бумаг над их учетной оценкой отражается в аналитическом учете, но не сопровождается записями на синтетических счетах.

Обесценение ценных бумаг должно быть отражено в бухгалтерском учете и отчетности по текущим рыночным ценам. Тестирование на обесценение финансовых вложений и начисление соответствующего резерва осуществляется не реже одного раза в год, на последний день отчетного года.

Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги служат для формирования их балансовой стоимости на основе учетной стоимости ценных бумаг независимо от рыночной конъюнктуры. Одновременно резервы позволяют уменьшить (полностью покрыть) возможный убыток от негативного развития ситуации на рынке ценных бумаг в новом году. Резерв создается по каждой разновидности ценных бумаг, каждому типу или категории, а также по каждому эмитенту независимо от котировки всех ценных бумаг, находящихся в организации в размере разницы между рыночной и учетной стоимостью ценных бумаг и образуется в случае отрицательной разницы, т. е. когда рыночная стоимость оказалась ниже учетной. Сумма резерва относится на финансовый результат деятельности организации.

Учетной политикой предприятий железной дороги создание резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений не предусмотрено, так как это является нецелесообразным по причине их отсутствия.

В организациях транспорта имеются многочисленные запасы, которые в промежутке между заготовлением и передачей в производство могут обес-

цениваться. Под запасами в бухгалтерском учете понимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации.

Формирование резервов под обесценение стоимости материальных запасов предусмотрено Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133 (в ред. от 30.04.2012 г. № 26) (далее – Инструкция №133).

С течением времени, пока запасы не использованы организацией и числятся на соответствующих счетах бухгалтерского учета, текущая рыночная их стоимость может изменяться.

Под текущей рыночной стоимостью, или стоимостью возможной продажи материалов, понимают ту сумму денежных средств, которую организация может получить в случае продажи запасов.

Перед составлением бухгалтерского баланса за год фактическая себестоимость материальных ценностей сравнивается с их рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи). Если фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается ниже их рыночной стоимости, то указанные ценности отражаются в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости. Если же, наоборот, фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается выше их рыночной стоимости, то материальные ценности должны отражаться в бухгалтерском балансе по рыночной стоимости. Снижение стоимости материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Путем создания резерва достигается следующее: в бухгалтерской отчетности организации стоимостная оценка запасов приближается к рыночной.

Инструкция № 133 не содержит положения о том, что резерв создается по усмотрению организации, следовательно, при наличии соответствующих факторов резерв должен быть создан.

В международной практике учету запасов посвящен Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы». Данный стандарт устанавливает, что запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Чистая цена продажи – это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Как видно, МСФО предполагает, что изначально запасы подлежат учету по себестоимости, которая определяется в порядке, в целом аналогичном

принятому в белорусском законодательстве. Однако если рыночная стоимость (чистая цена продажи) запасов снижается, то запасы должны учитываться уже не по себестоимости, а по этой самой рыночной стоимости (чистой цене продажи), что и должно обеспечить достоверность бухгалтерской отчетности организации.

В белорусском законодательстве достигается тот же эффект посредством создания резерва. Оно устанавливает, что резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью запасов, если последняя выше чистой стоимости реализации (п. 20 Инструкции № 133).

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары и т. п.

Следует отметить, что материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не уцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости.

Следует отметить, что на предприятиях Белорусской железной дороги создание резервов под снижение стоимости материальных запасов не предусмотрено.

В результате проведенного исследования можно сделать вывод о том, что формирование данного вида резервов нецелесообразно по ряду причин:

- на предприятии существует большой перечень номенклатуры материалов, и определить по каждой позиции текущую рыночную стоимость достаточно сложно;
- сложно выразить величину морального устаревания и потери первоначальных качеств в денежном выражении;
- может отсутствовать рынок уникальных изделий;
- сырье и материалы могут быть использованы при производстве разных видов продукции как прибыльных, так и убыточных;
- на предприятии не существует таких видов запасов, которые обесцениваются, так как в Республике Беларусь высокий уровень инфляции;
- Белорусская железная дорога не производит готовую продукцию, а оказывает услуги, выполняет работы.

Международными стандартами финансовой отчетности, на которые сейчас активно переходит Республика Беларусь, предусмотрено создание резерва под обесценение стоимости материальных ценностей. Однако в Республике Беларусь и на предприятиях железнодорожного подчинения создание резерва под обесценение материальных ценностей является неактуальным, так как в экономике отмечается быстрый рост инфляции. Поэтому возникает необходимость создания резервов под доведение до справедливой стоимости.

Для определения справедливой стоимости предлагается использовать следующие методы:

- инфляционный;
- индексный;
- метод текущей стоимости.

Инфляционный метод представляет собой расчет справедливой стоимости исходя из изменения уровня инфляции.

Справедливая стоимость по индексному методу определяется как произведение учетной стоимости и индекса цен производителей промышленной продукции.

Метод текущей стоимости предполагает, что справедливая стоимость равна текущей рыночной стоимости (стоимость запасов на рынке в момент их отпуска).

В рыночных условиях в результате потери справедливой стоимости материальными ресурсами происходит вымывание капитала предприятий Белорусской железной дороги, приводящее к необходимости привлечения заемных средств, именно поэтому для нейтрализации данного влияния предлагается формировать резерв под доведение до справедливой стоимости.

Периодичность создания резерва предлагается увязать с уровнем изменения (темпом прироста) справедливой стоимости, например:

- раз в месяц – свыше 50 %;
- раз в квартал – от 30 до 50 %;
- раз в год – от 0 до 30 %.

Таким образом, создание резерва под доведение до справедливой стоимости на предприятиях Белорусской железной дороги является необходимым, так как это позволит избежать вымывания оборотного капитала, также сократит количество займов, а следовательно, увеличит независимость предприятий железной дороги от заемного капитала.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте : учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина [и др.] ; под ред. В. Г. Гизатуллиной, П. Я. Папковской. – Гомель : БелГУТ, 2007. – 511 с.

2 Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 12.11.2010 г., № 133 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2016.

3 Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 «Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2016.

4 Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2006 № 164 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету ценных бумаг» //

Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “Юр-Спектр”. – Минск, 2016.

A. KRAVCHENKO

Belarusian State University of Transport

RESERVES: PROCEDURE AND THEIR NEED FOR CREATION OF AN ENTERPRISE BELARUSIAN RAILWAYS

The features and the need to establish a valuation allowance in the enterprises of the Belarusian Railways.

Получено 20.10.2016

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

УДК 657.1

В. А. НЕХАЙ

Черниговский национальный технологический университет, Украина

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА

Рассмотрены подходы исследователей к определению понятия «профессиональное суждение бухгалтера» и предлагается собственное определение автора. Обосновано, что профессиональное суждение бухгалтера следует рассматривать с двух точек зрения: выполнения функций и задач бухгалтерского учета (общее определение); составления достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности (частное определение).

Неопределенность, конфликтность и риск характеризуют современные условия хозяйствования, что приводит к поливариантности управленческих решений. Эффективность принимаемых решений основывается на качественной информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, которая, по современным определениям, является информационной технологией как способ сбора, обработки, хранения и передачи информации. Повышение требований к информационному обеспечению управления предприятием ставит перед бухгалтерской службой новые задачи и требует применения бухгалтером собственного профессионального суждения при организации системы бухгалтерского учета на предприятии.