

Эффективность лесного хозяйства оценивается по соотношению экономического эффекта и затрат, обусловивших получение данного эффекта в конкретный период. Однако, как отмечает А.Д. Янушко, «фактический эффект в силу длительности времени производства в лесном хозяйстве далеко не исчерпывает всего эффекта, создаваемого предприятиями отрасли. Речь идет о накоплении запаса древесины на корню в силу неполного использования текущего прироста, повышении продуктивности и хозяйственной ценности лесов».[12, с. 341] Кроме того, каждая из предложенных методов по расчету эффективности лесохозяйственной деятельности имеет свои недостатки, связанные, в первую очередь с такой особенностью лесохозяйственной деятельности, как длительность процесса лесовыращивания.

Заключение. По нашему мнению, экономический эффект осуществляемых лесохозяйственных мероприятий воплощается не в конечном их результате (выращенный и улучшенный лес), а в непосредственном результате выполненной работы. Эффективность мероприятий должна определяться не стоимостью произведенного продукта и не размером прибыли, поскольку обе эти категории неприменимы к отдельным работам, а снижением их себестоимости и при качественном их выполнении. Именно показатели себестоимости, ассортимент, объем и качество выполненных работ характеризуют текущую лесохозяйственную деятельность предприятий лесного хозяйства. Они и должны стать основой для проведения текущего анализа лесохозяйственной деятельности. Вышерассмотренные недостаточно обоснованные показатели экономической эффективности лесохозяйственной деятельности следует критически использовать при проведении единовременного анализа лесохозяйственной деятельности через большие промежутки времени.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Арещенко, В.Д. Экономика и организация лесохозяйственного производства Белоруссии / В.Д. Арещенко, А.Д. Янушко. – Минск: «Ураджай», 1972. – 168 с.
2. Васильев, П.В. Экономика использования и воспроизводства лесных ресурсов / П.В. Васильев. – М., 1963. – 484 с.
3. Воронин, И.В. Анализ хозяйственной деятельности лесхозов / И.В. Воронин, М.А. Куликов. – 2-е изд., перераб. – М.: «Лесная промышленность», 1972. – 160 с.
4. Джикович, В.Л. Экономика лесного хозяйства / В.Л. Джикович. – М.: «Лесная промышленность», 1970. – 320 с.
5. Едошин, А.Н. Бухгалтерский учет в лесном хозяйстве / А.Н. Едошин. изд. 4-е, перераб. и доп. – М.: «Лесная промышленность», 1981. – 296 с.
6. Кожухов, Н.И. Экономика лесного хозяйства / Н.И. Кожухов. – М.: «Лесная промышленность», 1978. – 216 с.
7. Лесной кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 8 июня 2000 г.; одобр. Советом Респ. 30 июня 2000 г. – Мн. – 2004.
8. Программа развития лесного хозяйства Республики Беларусь на 2007–2011 годы: утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 29 декабря 2006 г. № 1760 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2007 г. – № 5. – 5/24468
9. Родигин, А.А. Экономический анализ производственно-хозяйственной деятельности предприятий лесной промышленности и лесного хозяйства / А.А. Родигин, Е.Г. Мальцева, С.В. Кумейко. – Москва: Лесная промышленность, 1975. – 200 с.
10. Санкович, М.М. Организация производства и управление предприятием лесного хозяйства: учеб. пособие для студентов спец. «Лесное хозяйство» / М.М. Санкович, А.Д. Янушко. – Мн.: БГУ, 2004. – 271 с.
11. Экономика лесного хозяйства СССР: Учеб. для вузов / Г.И. Воробьев [и др.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1985. – 320 с.
12. Янушко, А.Д. Экономика лесного хозяйства: учеб. пособие для студентов вузов / А.Д. Янушко. – Мн.: УП «ИВЦ Минфина», 2004. – 368 с.

УЧЕТ АМОРТИЗИРУЕМОЙ И ЛИКВИДАЦИОННОЙ СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Н. В. Кожарская, Минский институт управления

В Инструкцию по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденную постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 № 118 «О бухгалтерском учете основных средств и нематериальных активов» (далее – Инструкция № 118) внесены изменения (постановление Минфина от 30.12.2009 № 132 «О внесении изменений в постановление Минфина от 12.12.2001 г. № 118») (далее – Инструкция № 132), касающиеся порядка учета основных средств и вступившей в силу с 1 января 2010 г. перед бухгалтерами встала непростая задача организационно-технического обеспечения учета основных средств, поскольку при использовании показателей ликвидационной (ЛС) и амортизируемой (АС) стоимости возникает необходимость в разработке корреспонденции счетов бухгалтерского учета.

Предлагаем использовать следующие коды субсчетов и аналитических счетов к счету 01 «Основные средства»:

Номер счета, субсчета (аналитического счета первого, второго, третьего порядка)	Название аналитического счета
01/Х/1	Основные средства в эксплуатации
01/Х/1/1	Амортизируемая стоимость основных средств
01/Х/1/2	Ликвидационная стоимость основных средств
01/Х/2	Выбытие основных средств
01/Х/У	—

Примечание. Субсчета (Х) предназначены для ведения аналитического учета основных средств по видам, аналитические счета второго порядка (У) – по их характеру, направлениям использования (находящиеся в эксплуатации, выбывающие, в запасе и т. п.). Указанные аналитические счета третьего порядка детализируют информацию о первоначальной стоимости объекта основных средств, имеющих влияние на формирование себестоимости продукции. Для удобства номера субсчетов далее будут опускаться при изложении.

Корреспонденция счетов для учета амортизируемой и ликвидационной стоимости разработана на основе действующего Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов. Корреспонденции счетов по открытию и закрытию аналитических счетов 01/1/1 и 01/1/2 не нарушают методику открытия и закрытия синтетического счета 01 «Основные средства», определенную Типовым планом счетов бухгалтерского учета.

Рассмотрим вариант, когда выбытие основных средств (ОС) происходит после истечения срока его полезного использования (СПИ). К концу срока службы накопленная амортизация равна амортизируемой стоимости, а остаточная стоимость равна ликвидационной стоимости. Для иллюстрации изменений в методике расчета показателей, связанных с применением новых понятий (АС и ЛС), бухгалтерские записи приведены в сравнении с прежней корреспонденцией — без использования указанных понятий (см. табл. 1).

Номер и содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов без применения АС и ЛС (Инструкция № 132)		Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов при применении АС и ЛС (МСФО 16 «Основные средства»)		Комментарий
		д-т	к-т		д-т	к-т	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.1. Приобретен объект ОС	100 000	08	60	100 000	08	60	—
1.2. Введен в эксплуатацию объект ОС: 2.1. Отражена АС* 2.2. Отражена ЛС*	100 000	01/1	08	80 000 20000* ^{****} (3)	01/1/1 01/1/2	08 08	Из-за того, что согласно Инструкции № 132 амортизируем ОС до нуля, в том числе и величину ЛС, она оказывается учтенной дважды: в себестоимости и при выбытии (как стоимость запчастей). Это оказывает влияние на формирование трех показателей, следующих ниже
3.1. Начислена амортизация ОС (линейным способом, за все годы СПИ)**	100 000	20/ Амортизация	02	Сальдо счета 01/1/1	20/ Амортизация	02	—
3.2. Выпущена из производства готовая продукция	100 000	43	20/ Амортизация	80 000	43	20/Амортизация	1. Себестоимость продукции в части амортизационных отчислений оказывается завышенной на величину ЛС при использовании методики Инструкции № 132
4.1. Отгружена готовая продукция покупателю	236 000	62	90/1	236 000	62	90/1	—
4.2. Отражен НДС	36 000	90/3	68/ НДС	36 000	90/3	68/НДС	—

Продолжение табл. 1.

1	2	3	4	5	6	7	8
4.3. Списана себестоимость продукции	100 000	90/2/ Амортизация	43	80 000	90/2/ Амортизация	43	-
	70 000	90/2/ Другие субсчета	43	70 000	90/2/ Другие субсчета	43	-
4.4. Определен финансовый результат от продажи продукции (за все годы СПИ)	30 000	90/9	99	50 000	90/9	99	2. Финансовый результат от продажи продукции (как правило, от обычных видов деятельности) оказывается заниженным на величину ЛС
5-9. Выбытие ОС в результате ликвидации после истечения СПИ							
<i>Без использования субсчета «Выбытие»</i>							
5.1. Списана накопленная амортизация (за все годы СПИ)	100 000	02	01/1				
5.1. Списана накопленная амортизация (за все годы СПИ) (АС)				80 000	02	01/1/1	-
5.2. Списана остаточная стоимость	0	91/2	01/1				
5.2. Списана остаточная стоимость (ЛС)				20000**** (3)	91/2	01/1/2	-
<i>С использованием субсчета «Выбытие»</i>							
5.1. Списана накопленная амортизация (за все годы СПИ)	100 000	02	01/2	80 000	02	01/2	-
5.2. Списана остаточная стоимость	0	91/2	01/2	20 000	91/2	01/2	-
5.3. Списана первоначальная стоимость	100 000	01/2	01/1				-
5.3.1. Списана АС				80 000	01/2	01/1/1	-
5.3.2. Списана ЛС				20000**** (3)	01/2	01/1/2	-
<i>С использованием или без использования субсчета «Выбытие»</i>							
6. Отражены расходы, связанные с выбытием объекта ОС (разборка, демонтаж)	= 0 (10 000)	91/2	60 (23, 25, 26, 29, 44)	= 0 (10000)****(2)	91/2	60 (23, 25, 26, 29, 44)	-
7. Оплачены указанные расходы***	= 0 (10 000)	60	51	= 0 (10 000)	60	51	-
8. Определена стоимость материалов, пригодных к использованию после ликвидации ОС (определен доход от ликвидации)	= 20 000 (30 000)	10	91/1	- 20 000 (30000)****(1)	10	91/1	-
9. Определен финансовый результат от выбытия ОС	= 20 000	91/9	99	= 0	91/9	99	3. Финансовый результат от выбытия ОС (от прочих видов деятельности) также оказывается завышенным на величину ЛС

* При применении показателей ликвидационной и амортизируемой стоимости типовую хозяйственную операцию «Введен в эксплуатацию объект основных средств» следует отразить в учете сложной бухгалтерской записью:
 Д-т сч. 01/1/1 – на величину амортизируемой стоимости объекта;
 Д-т сч. 01/1/2 – на величину ликвидационной стоимости объекта;
 К-т сч. 08 – на величину затрат по приобретению объекта.
 Учитывая специфику белорусского бухгалтерского учета, а именно то, что на практике сложные бухгалтерские записи практически не применяются, в таблице данная и подобные хозяйственные операции представлены в виде двух и более простых записей.
 ** Для упрощения примера примем, что ликвидационная стоимость в конце каждого года подвергалась пересмотру, но ее величина оставалась неизменной (20 000 тыс. руб.).
 *** Хозяйственная операция приведена лишь для иллюстрации изменения в имущественном положении организации за счет применения показателя ликвидационной стоимости, т. е. ее влияния на структуру активов, отражаемую в балансе.
 **** Суммы (1) и (2) взяты в произвольном порядке так, чтобы разница между суммой (1) и суммой (2) была равна сумме (3), поскольку ликвидационная стоимость представляет собой предполагаемую стоимость ОС к концу срока службы за вычетом затрат на выбытие.

При использовании показателей ЛС и АС механизм погашения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, отражаемой на счете 01, остается неизменным, меняется лишь порядок списания стоимости. Теперь она осуществляется по частям: амортизируемая стоимость основного средства погашается посредством начисления амортизации, а ликвидационная стоимость трансформируется в стоимость другого актива (после вычета расходов на выбытие), оставшегося после ликвидации основных средств.

Ликвидационная стоимость должна пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года. При пересчете ЛС подлежит пересчету АС и сумма начисленной за текущий период амортизации. При выбытии стоимость материалов, пригодных к использованию, отражает величину, примерно равную ликвидационной стоимости, т. е. имеет место нулевой финансовый результат от выбытия. Рассмотрим другой вариант, когда основное средство выбывает до истечения срока его полезного использования. В этом случае остаточной стоимостью будет являться не ликвидационная стоимость, а сумма ликвидационной стоимости и часть амортизируемой стоимости, оставшейся после вычета из нее накопленной к этому времени амортизации. Поэтому наряду с введенными понятиями амортизируемой и ликвидационной стоимости понятие остаточной стоимости основных средств остается (табл. 2).

Таблица 2

Номер и содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов при применении АС и ЛС (МСФО 16 «Основные средства»)	
		Д - Т	К - Т
1	2	3	4
1. Приобретен объект ОС	100 000	08	60
2. Введен в эксплуатацию объект ОС:			
2.1. Отражена АС	80 000	01/1/1	08
2.2. Отражена ЛС	20 000	01/1/2	08
3. Начислена амортизация ОС (линейным способом, за половину СПИ)*	40 000	20/Амортизация	02
4-8. Выбытие ОС в результате ликвидации до истечения СПИ (в середине СПИ):		-	
<i>Без использования субсчета «Выбытие»</i>			
4.1. Списана накопленная амортизация (за половину СПИ)	40 000	02	01/1/1
4.2. Списана часть АС, оставшаяся после вычета из нее накопленной амортизации	40 000	91/2	01/1/1
	20 000	91/2	01/1/2
4.3. Списана ЛС			
<i>С использованием субсчета «Выбытие»</i>			
4.1. Списана накопленная амортизация (за половину СПИ)	40 000	02	01/2
4.2. Списана остаточная стоимость	60 000	91/2	01/2
4.3. Списана АС	80 000	01/2	01/1/1
4.4. Списана ЛС	20 000	01/2	01/1/2
<i>С использованием или без использования субсчета «Выбытие»</i>			
5. Отражены расходы, связанные с выбытием объекта ОС (разборка, демонтаж)	= 0	91/2	60 (23, 25, 26, 29, 44)

Окончание табл. 2

1	2	3	4
6. Оплачены указанные расходы	= 0	60	51
7. Определена стоимость материалов, пригодных к использованию после ликвидации ОС (определен доход от ликвидации)	= 20 000	10	91/1
8. Определен финансовый результат от выбытия ОС	Убыток = 40 000**	99	91/9

* Для упрощения примера примем, что ликвидационная стоимость в конце каждого года подвергалась пересмотру, но ее величина оставалась неизменной (20 000 руб.).

** Такой большой убыток (разница между остаточной и ликвидационной стоимостью или недоамортизированной частью амортизируемой стоимости) возник, поскольку объект выбывает недоамортизированным. Как правило, такое случается, когда объект выбывает раньше срока полезного использования внезапно, вследствие чего вовремя не был пересмотрен, СПИ и не была начислена амортизация в полном объеме. Согласно действующей Инструкции № 132 при внезапном выбытии ОС раньше СПИ также, имело место убьтка, но в размере меньшем полученного в данном примере на величину ликвидационной стоимости.

Предложенная корреспонденция счетов позволяет не завышать себестоимость продукции в части амортизационных отчислений по сравнению с себестоимостью, формируемой согласно действующему порядку ее расчета в Инструкции № 132. Поэтому с помощью предложенной аналитики к счету 01 можно отразить в учете величину трех показателей бухгалтерской отчетности белорусских организаций в более надежной оценке: себестоимость продукции и финансовый результат от прочих видов деятельности не будут завышены, а финансовый результат от обычных видов деятельности не будет занижен.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 12.12.2001 г., № 118 (в ред. постановления от 29.12.2007 г. № 207) // *Налоги Беларуси*. – 2008. – № 6. – С. 46–51;
2. Инструкция «О внесении изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118»: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.12.2009 г. № 132;
3. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 20.12.2001 г., № 127 (в ред. постановления от 29.12.2007 г. № 208) // *Налоги Беларуси*. – 2008. – № 6. – С. 52–66.
4. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. Учебно-практическое пособие / Под ред. д. э. н., профессора Л. И. Кравченко. – Минск: ФУАинформ, 2008.
5. Кортаев С. Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: Монография. – Мн.: Изд. центр БГУ. 2005. – 326 с.

ОТЧЕТЫ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО БЕЛОРУССКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ ПРАВИЛАМ

Н. В. Кожарская, Минский институт управления

В статье рассматриваются особенности составления отчета о прибылях и убытках в соответствии с новыми требованиями МСФО к составу и структуре финансовой отчетности в части отражения доходов и расходов. Представлены различия в составе и раскрытии показателей, включаемых в отчет о прибылях и убытках и с отчет о совокупном доходе (IAS 1). Приведен пример формирования первого раздела отчета о совокупном доходе.

Существует подход, согласно которому информацию о доходах и расходах организации в различном понимании этих категорий содержат все элементы отчетности. Понимание этого позволяет максимально емко и все-сторонне оценить действительное положение дел в хозяйствующем субъекте. Так, оправданным будет утверждение о том, что отчет о движении денежных средств содержит информацию о доходах и расходах организации, относительно которых в этом случае применяется иной от предписываемого принципами МСФО момент признания – фактическое движение денег. Сопоставление этих данных о доходах и расходах хозяйствующего субъекта с информацией в отчете о прибылях и убытках позволяет в этом случае определить степень соответствия данных о доходах и расходах хозяйствующего субъекта реальным денежным потокам, т.е. их (доходов и рас-