

ния служебной информации, сведений личного характера, сведений, порочащих деловую репутацию и т.п.

Анализ опыта стран с рыночной экономикой по проблеме сокращения персонала создает предпосылки для использования его позитивных сторон в хозяйственной практике Республике Беларусь. В частности, следует принять к сведению, что в странах с рыночной экономикой руководители фирм и предприятий осознают настоятельную необходимость во имя собственного выживания отказаться от традиционной "политики увольнения", основанной на авторитарных принципах, и перейти к "политике управления человеческими ресурсами", к формированию новой производственной культуры, ориентированной на человека. В этой связи управление сокращением персонала на предприятиях Республики Беларусь должно опираться на философию общности интересов, предусматривать вовлеченность персонала в решение сложившихся проблем, отмену или смягчение жестких статусных различий между рабочими, ИТР и служащими. Важно, чтобы политика сокращения персонала шла в ногу с освоением новых форм и методов управления на предприятиях Республики Беларусь, основанных на принципах гибкости.

Возможно, что в условиях по-прежнему сохраняющегося жесткого регламентирования процесса увольнения на уровне законодательства именно рассмотренные альтернативным способом регулирования численности персонала будут уделяться повышенное внимание со стороны работодателя — работодателя, стремящегося к эффективному управлению персоналом.

Литература

1. Статистический ежегодник Республики Беларусь 2000 г. Мн., 2000.
2. Трудовой кодекс Республики Беларусь. Мн., 1999.

С.Г. ЦИРКИНА

СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ АМОТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА (Часть 2. Начало в № 4 2001 г.)

На основе изучения сложившейся практики учета земли и полезных ископаемых хозяйствующими субъектами Республики Беларусь, Российской Федерации, а также зарубежными предприятиями автор статьи пришла к следующим выводам.

Исходя из экономического содержания амортизируемого имущества земля не может быть включена в его состав, так как она имеет неограниченный срок полезной службы и, следовательно, не может быть рассмотрена как обесценивающийся актив. Это будет соответствовать зарубежной практике, а также Международным стандартам финансовой отчетности.

По полезным ископаемым как активам, стоимость которых убывает в результате их истощения, следует производить начисление амортизации, так как данные природные ресурсы отвечают необходимым признакам амортизируемого имущества, указанным выше. Отнесение полезных ископаемых в состав амортизируемого имущества будет соответствовать зарубежной практике, где данные ресурсы подлежат амортизации.

Для разработки законодательной основы по бухгалтерскому учету земли и полезных ископаемых автор считает целесообразным использовать опыт Российской Федерации: объекты природопользования, находящиеся в собственности органи-

зации, учитывать в составе основных средств, а объекты, на которые имеются права на использование учитывать как нематериальные активы.

Составной частью амортизируемого имущества, как было указано выше, являются нематериальные активы.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности Республики Беларусь» нематериальные активы — это «право пользования природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии (включая лицензии на определенные виды деятельности), организационные расходы, торговые марки, товарные знаки, брокерские места, иные права и нематериальные активы» [10]. Положением по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) определено, что стоимость нематериальных активов погашается по нормам амортизационных отчислений, установленным предприятием исходя из сроков их использования. По нематериальным активам, по которым невозможно установить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений разрабатываются на 10 лет (но не более срока деятельности предприятия). По нематериальным активам, стоимость которых не превышает 1 МЗП, износ может начисляться в момент оприходования в размере 100 % стоимости.

На взгляд автора, необходимо отметить отсутствие в общепринятом определении нематериальных активов некоторых важных признаков, определяющих возможность их отнесения к амортизируемому имуществу. Так, при рассмотрении слагаемых этого показателя, необходимо учитывать период их использования и возможность получения экономических выгод в результате их применения. С этой точки зрения, автор считает более приемлемым определение нематериальных активов в Российской Федерации, где нематериальным активам, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода превышающего 12 месяцев и приносящим доход, относятся права, возникающие:

- из авторских и иных договоров на произведение науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

- из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

- из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам могут относиться организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал), а также деловая репутация организации.

Таким образом, исходя из экономического содержания амортизируемого имущества, автор статьи считает целесообразным относить к нематериальным активам как части амортизируемого имущества только объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку, от которых ожидается поступление экономических выгод.

Еще одной частью амортизируемого имущества, состав которого в Республике Беларусь определен ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», раздел 3 «Амортизируемое имущество», являются малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

Согласно пособию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий «малоценные объекты... представляющие средства труда и другое имущество, функционирующее на предприятии в течение ряда лет, а также объекты, срок функционирования которых не превышает одного года, учитываются в составе материальных оборотных средств на счете 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» и отражаются в составе производственных запасов» [3]. Для обобщения информации о сумме накопленной амортизации такого имущества предусмотрен счет 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

В Российской Федерации согласно положению по бухгалтерскому учету 5/98 «Учет материально-производственных запасов» малоценные и быстроизнашивающиеся предметы — это «часть материально-производственных запасов организа-

ции, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, либо имеющая стоимость на дату приобретения ниже лимита, утвержденного организацией в пределах не более 100-кратного (для бюджетных учреждений – 50-кратного) минимальных размеров оплаты труда, установленных законодательством Российской Федерации”.

С выходом положения по бухгалтерскому учету № 4/99 “Бухгалтерская отчетность организаций”, а также приказа Министерства финансов России “О формах бухгалтерской отчетности организаций” от 13.01.2000 г. № 4н малоценные и быстроизнашивающиеся предметы были исключены из состава амортизируемого имущества.

В новом плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2000 г. № 94н, счета для учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов и их износа отсутствуют. Новым планом счетов такие предметы учитываются на дополнительном субсчете к счету 10 “Материалы”, “Инвентарь и хозяйственные принадлежности”, где отражается наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

Таким образом, в Российской Федерации малоценные и быстроизнашивающиеся предметы относятся к запасам и являются ценностями, аналогичными сырью и материалам.

Вместе с тем малоценные и быстроизнашивающиеся предметы по своему экономическому содержанию не должны относиться к оборотным активам.

Так, Д. Рикардо в книге “Начала политической экономии” отмечал: “...в зависимости от того, быстро ли изнашивается капитал и часто ли требует воспроизведения или потребляется медленно, он причисляется или к оборотному или к основному капиталу” [11, 417].

Многие авторы отмечают, что для малоценных и быстроизнашивающихся предметов характерно многократное участие в производстве, сохранение натуральной (вещественной) формы и постепенная потеря первоначальных свойств и качеств [12, 85; 2, 125–126].

Международным стандартом финансовой отчетности № 1 “Представление финансовой отчетности” определено, что “Актив должен классифицироваться как краткосрочный, когда:

его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла компании; или

он содержится главным образом в коммерческих целях или в течение короткого срока, и его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;

он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные” [13, 81].

В странах с развитой рыночной экономикой малоценное и быстроизнашивающееся имущество входит в состав долгосрочного имущества, а именно в состав основных средств [14, 110, 122; 15, 193; 8, 389].

В оборотное производственное имущество предприятий включены производственные запасы, незавершенное производство и готовая продукция [14, 110, 122; 15, 158].

В Международных стандартах финансовой отчетности понятие “малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и их износ” отсутствует.

По этому поводу Фрэнк Вуд отмечает: “Фирмы устанавливают совершенно произвольные правила определения существования. Поскольку на этот счет не существует никаких правовых положений, то все зависит от решения фирмы. Фирма может установить, что все предметы дешевле 100 дол. следует рассматривать как расходы за тот период, когда состоялась покупка, хотя сами эти предметы могут служить фирме еще добрый десяток лет. Другая фирма, особенно если она крупная, может установить этот предел на уровне 1000 дол. Для разных статей могут быть предусмотрены различные пределы. Как видно, на принятие решения о том,

какая статья является существенной, а какая нет, оказывают влияние как тип, так и масштаб фирмы [15, 250].

Так, в Германии, например, критерий отнесения амортизируемого имущества к малоценным и быстроизнашивающимся активам составляет 800 немецких марок.

Таким образом, сложившаяся практика учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов в соответствии с действующей системой бухгалтерского учета Республики Беларусь не идентична их учету на предприятиях Российской Федерации, Европейского сообщества и других стран. Исходя из содержания долгосрочных и краткосрочных активов и порядка их формирования в странах с развитой рыночной экономикой, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, срок эксплуатации которых более 12 месяцев, следует отнести к долгосрочному имуществу и включить в состав основных средств. Такие малоценные и быстроизнашивающиеся предметы отвечают признакам амортизируемого имущества, значит, по ним следует проводить начисление амортизации в порядке, предусмотренном для основных средств с соответствующими сроками службы. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, срок эксплуатации которых более 12 месяцев и стоимость до 1 минимальной заработной платы, необходимо учитывать на счете 01 «Основные средства» на отдельном субсчете «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», а начисленные суммы амортизационных отчислений по ним списывать непосредственно на затраты производства и обращения. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, срок службы которых менее 12 месяцев, следует учитывать в составе средств в обороте на счете 10 «Материалы», на отдельном субсчете «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Обоснованность отнесения малоценных и быстроизнашивающихся предметов к долгосрочному или оборотному имуществу имеет значение для определения величины оборотных средств в соответствии с международной учетно-аналитической практикой. Для иностранных инвесторов имеют практическую значимость показатели оборотных активов и оборотного капитала предприятия, поэтому принципы определения их слагаемых в условиях интегрирования Республики Беларусь в мировую экономику должны строиться на международных принципах формирования каждой статьи оборотных активов. Сложившаяся в Республике Беларусь и Российской Федерации практика отнесения малоценных и быстроизнашивающихся предметов к оборотным средствам искажает показатели платежеспособности предприятия. Так, согласно правилам по анализу финансового состояния платежеспособности субъектов предпринимательской деятельности в качестве критериев для оценки удовлетворительности структуры баланса предприятия используется коэффициент текущей ликвидности. Он характеризует общую обеспеченность предприятия оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств предприятия. Этот коэффициент определяется как отношение фактической стоимости находящихся в наличии у предприятия оборотных средств в виде запасов, налогов по приобретенным ценностям, денежных средств, дебиторских задолженностей, краткосрочных финансовых вложений и прочих оборотных активов за вычетом расходов будущих периодов к краткосрочным обязательствам предприятия за исключением доходов будущих периодов, фондов потребления и резервов предстоящих расходов и платежей.

При отнесении малоценных и быстроизнашивающихся предметов к оборотному имуществу величина вышеобозначенного коэффициента завышается, что искажает информацию о ликвидности предприятия.

Таким образом, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, действующие более 12 месяцев, есть часть амортизируемого имущества, которую необходимо учитывать в составе основных средств.

Итак, автор статьи пришла к выводу, что в состав амортизируемого имущества включаются основные производственные средства, в том числе недра, находящиеся в собственности, и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы; долгосроч-

но арендованное имущество; доходные вложения в материальные ценности (имущество для передачи в лизинг, имущество, предоставляемое по договору проката) и нематериальные долгосрочные активы. Благодаря этому можно объективно формировать величину основного капитала.

Литература

1. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР: 2-е изд., перераб. М., 1998.
2. Бухгалтерский учет: Учеб. / И.Е. Тишков, Т.Н. Балдинова, Т.Н. Дементей и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова, А.И. Прищепы: 2-е изд., испр. и доп. Мн., 1996.
3. План счетов бухгалтерского учета: Пособие по применению / Ин-т экономики НАН Беларуси. Мн., 1998.
4. Гражданский кодекс: С коммент. к разделам / Коммент. В.В. Чигира. 3-е изд. Мн., 2000.
5. Международный стандарт финансовой отчетности № 16 "Основные средства" / Международные стандарты финансовой отчетности. М., 1998.
6. Международный стандарт финансовой отчетности № 17 "Аренда" / Международные стандарты финансовой отчетности. М., 1998.
7. Антони Р.Н. Основы бухгалтерского учета. М., 1997.
8. Bussiek, Juergen: Buchfuehrung / von Juergen Bussiek; Harald Ehrmann. 6., ueberarb. und erw. Aufl. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1999.
9. Бухгалтерский учет и анализ в США. М., 1993.
10. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 19.10.1994 г. // Финансы, учет, аудит. М., 1998.
11. Антология экономической классики / В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо; Предисл., сост. И.А. Столяров, М., 1993.
12. Ладутько Н.И. Учет, контроль и анализ материальных ресурсов. Мн., 1997.
13. Международный стандарт финансовой отчетности № 1 "Представление финансовой отчетности" / Международные стандарты финансовой отчетности. М., 1998.
14. Вуд Фрэнк. Бухгалтерский учет для предпринимателей: Учебн. 5-е изд. В 2 т. М., 1992. Т. 1. Ч. 1.
15. Там же. Ч. 4.