

УДК 657.22:656.2

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ
В СИСТЕМЕ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА****канд. экон. наук, доц. С.Л. ШАТРОВ; А.В. КРАВЧЕНКО**
(Белорусский государственный университет транспорта, Гомель)

Рассматривается проблема формирования национальной учетной системы, происходящей в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране, отвечая характеру и уровню развития национальной учетной практики. Это свидетельствует о тенденции к гармонизации и стандартизации учета и обуславливает возрастающую роль МСФО. Показана объективная необходимость адаптации методик учета национальных стандартов к международным. Анализируются подходы к понятиям «резерв» и «регулятив». Приводится оценка возможного варианта формирования резерва по сомнительным долгам с учетом системы управления железной дороги. Оценивается практическая возможность формирования резерва под доведение до справедливой стоимости запасов. Обосновывается использование второго способа создания резерва и последовательность действий по уровням управления.

Ключевые слова: *учетная практика, справедливая стоимость, формирование резерва, национальные и международные стандарты, понятия «резерв» и «регулятив».*

Деятельность организаций в условиях рыночной экономики сопряжена с различными видами рисков. Объективные и субъективные причины, влияющие на принятие управленческих решений, не могут быть соизмеримыми с какой-то определенной степенью риска и, соответственно, предприятия нуждаются в системе защитных мер. Защита финансовых интересов обусловлена не только наличием достаточного размера капитала у организации, оптимального соотношения собственных и заемных источников формирования активов, но и системой резервов, обеспечивающих возможность сокращения рисков и сохранения финансового состояния.

Международный стандарт финансовой отчетности 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» определяет «резервы как обязательства с неопределенными временем и суммой» [1]. Остальные резервы, традиционно применяемые в бухгалтерском учете, – это оценочные обязательства, которые являются результатом финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости; результатом подлежащих выполнению контрактов и прочее. Резервы создаются для обеспечения исполнения будущих обязательств, характеризующихся неопределенностью.

Активизация приведения методологии учета и отчетности Республики Беларусь в соответствие с международными стандартами требует 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 система учета должна отвечать требованиям осмотрительности. Соблюдение его предполагает, что расходы должны признаваться в бухгалтерском учете и отчетности, как только появляется определенная вероятность их возникновения. Вследствие этого в бухгалтерском учете и отчетности на отчетную дату 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 объ-

ектов бухгалтерского учета. Они позволяют учитывать отклонения в стоимости финансовых вложений, материальных ценностей, дебиторской задолженности и прочих активов. Виды оценочных резервов представлены на рисунке 1.

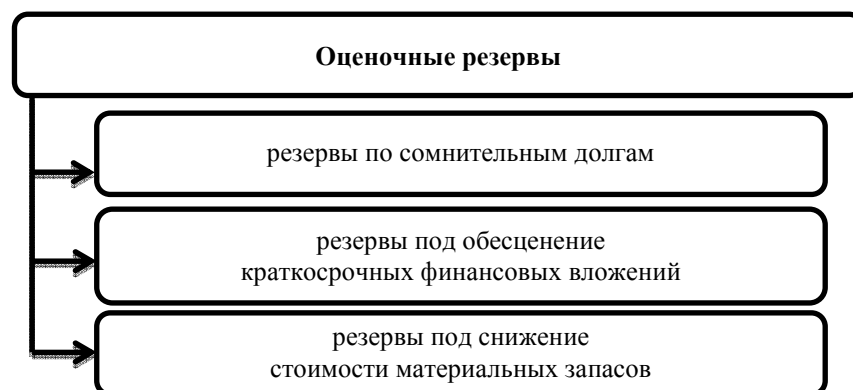


Рисунок 1. – Виды оценочных резервов

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.

Следует отметить, что 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, 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 пунктом 43 Инструкции № 102 в Республике Беларусь используется один из трех способов определения величины резервов по сомнительным долгам, представленным на рисунке 2 [2].

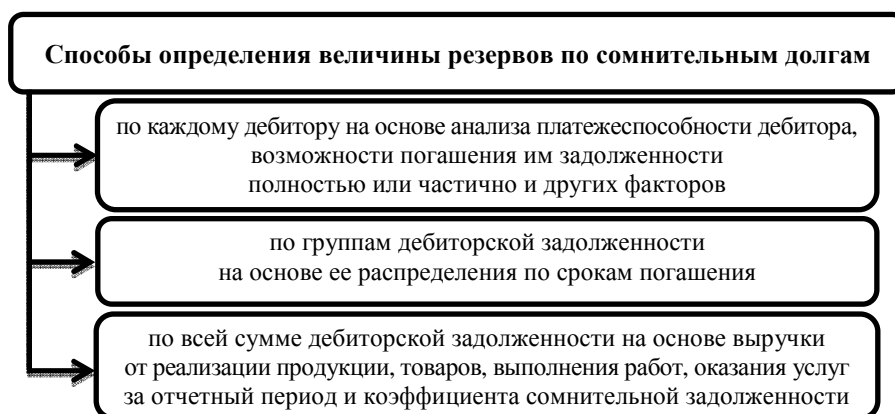


Рисунок 2. – Способы определения величины резервов по сомнительным долгам, применяемых в Республике Беларусь

Однако, говоря о создании резервов по сомнительным долгам, стоит учитывать особенность формирования выручки от перевозок: в системе железной дороги существует централизация выручки и возможность только на уровне управления железной дороги в целом определить результат производственной деятельности всех подразделений железной дороги. Централизация выручки определяет и последующее ее централизованное использование, а именно выделение финансовых средств отделению же-

лезной дороги и организациям дорожного подчинения. В свою очередь, отделения железной дороги, исходя из своих финансовых возможностей, финансируют структурные подразделения.

Данный финансовый механизм определяет тот факт, что все финансовые показатели формируются подразделениями железной дороги не самостоятельно, а исходя из тех финансовых возможностей, которые имеет железная дорога в целом, хотя получение выручки от перевозок возможно только при совместном участии всех подразделений железной дороги в единой технологии перевозок.

Сложившаяся по объективным причинам централизованная система формирования и использования выручки от перевозок, а также регулируемая система последующих экономических отношений подразделений позволяет сделать вывод о том, что все вопросы, связанные с движением финансовых потоков, должны приниматься только на уровне управления. Поэтому вопрос о том, на каком уровне управления, при существующей организационной структуре Белорусской железной дороги, возможно возникновение дебиторской задолженности по платежам за перевозки, определяет следующие варианты:

- на уровне отделения железной дороги, непосредственно по информации ОРЦ, который проверяет правильность формирования постанционной суммы выручки и последующее перечисление провозных платежей клиентами. На уровне отделения железной дороги есть возможность непосредственной работы с клиентурой по ликвидации долга за перевозки;

- на уровне предприятий дорожного подчинения, осуществляющих финансовую деятельность самостоятельно;

- на уровне управления железной дороги, где формируется основная договорная работа с клиентами и где централизуется вся выручка от перевозок.

Что касается структурных подразделений (филиалов), то здесь можно отметить отсутствие непосредственной работы с клиентами железной дороги, связанной с перевозкой, а соответственно и отсутствие дебиторской задолженности по перевозкам. Если дебиторская задолженность по перевозкам и возникнет, то это объясняется только тем, что отделение железной дороги не перечислило своевременно структурному подразделению часть отделенческой выручки, соответствующей их участию в перевозочном процессе.

В то же время как на уровне отделений, управления, так и предприятий дорожного подчинения дебиторская задолженность формируется. Поэтому существует объективная необходимость в процессе деятельности отслеживать информацию о контрагенте, на основании которой возникает неуверенность в погашении должником (должниками) дебиторской задолженности. Об этом могут свидетельствовать различные данные, а именно:

- негативная динамика погашения задолженности;
- отсутствие поступления оплат в течение сравнительно продолжительного периода времени;
- данные о неблагоприятном финансовом положении контрагента-дебитора и т.д.

Это обуславливает необходимость организации эффективной системы контроля за состоянием расчетов, что является базой для дальнейшей работы по взысканию задолженности по каждому дебитору. Однако в отдельных случаях даже хорошо отлаженная система не может обеспечить взыскание суммы долга.

Так, в случае банкротства и дальнейшей ликвидации организации-должника (ликвидация должника и исключение его из Единого государственного регистра (ЕГР) юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) юридически он перестает существовать как должник и, следовательно, погашать долг уже некому. Поэтому при исключении должника из ЕГР возникает основание для списания дебиторской задолженности.

С позиции управления капиталом переход на единый метод учета выручки «по начислению» привел к диспропорции денежных потоков. При неоплате (несвоевременной оплате) за отгруженную продукцию (оказанные услуги, выполненные работы) до 22-го числа, следующего за отчетным кварталом, 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.

На предприятиях железной дороги для определения величины резерва по сомнительным долгам используется метод по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения, 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 железной дороги, так как 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 по формированию резерва по сомнительным долгам по уровням управления.

Научно обоснованным является методологический подход, когда для формирования резерва по сомнительным долгам по перевозочной деятельности в соответствии с Инструкцией № 102 по второ-

му 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).



Рисунок 3. – Процесс формирования резерва по сомнительным долгам в системе железной дороги

Необходимо отметить, что создание общедорожного резерва по сомнительным долгам является нецелесообразным, так как 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.

В предложенном варианте (см. рисунок 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.

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

Кроме формирования резервов по сомнительным долгам учетная модель может предусматривать создание резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений. Следует помнить, что 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.

Отметим, что 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 [3]. 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 обесценивания 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 обесценивание в организации не создаются. Превышение рыночной стоимости ценных бумаг над их учетной оценкой отражается в аналитическом учете, но не сопровождается записями на синтетических счетах.

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

Резервы под обесценивание 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 обесценивание краткосрочных финансовых вложений не предусмотрено, так как это нецелесообразно по причине их отсутствия.

В организациях транспорта имеются многочисленные запасы, которые в промежутке между заготовлением и передачей в производство могут обесцениваться. 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 обесценивание 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 № 26) (далее – Инструкция № 133) [4].

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, затраты на 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.

Заметим, что на предприятиях 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 трудоемко;
- 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 Беларуси высокий уровень инфляции;
- железная дорога не производит готовую продукцию, а оказывает услуги, выполняет работы.

Международными стандартами финансовой отчетности, на которые сейчас активно переходит республика, предусмотрено создание резерва под обесценение стоимости материальных ценностей. Однако в Беларуси в целом и на предприятиях железнодорожного подчинения в частности создание резерва под обесценение материальных ценностей не является актуальным, 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 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 рекомендуется 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%.

Для отражения сформированного резерва следует дополнение рабочего плана счетов:

- счет 13 «Отклонение от справедливой стоимости» – предназначен для обобщения информации об отклонениях фактической себестоимости используемых материалов от их справедливой стоимости;
- счет 87 «Резерв под доведение до справедливой стоимости» – предназначен для обобщения информации о резервах под доведение до справедливой стоимости материалов и других запасов.

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

Немаловажное значение имеет осознание правильности применяемой терминологии и понятийного аппарата при управлении финансовыми рисками, сглаживание которых обеспечивают так называемые резервы. Как было отмечено выше, оценочные резервы создаются для уточнения балансовой оценки отдельных объектов бухгалтерского учета. Для обоснования верности применяемой терминологии изучим подходы к понятию «резервы».

Экономическая энциклопедия под ред. Л.И. Абалкина уточняет это понятие [1, с. 781], указывая, что резерв – это запас товаров, денежных средств, иностранной валюты и т.д. на случай надобности; источник, из которого черпаются специально сохраняемые ресурсы в случае острой необходимости их использования.

Как отмечает С.Б. Барнгольц, «резервы – неиспользованные возможности повышения эффективности производства, усиления действия факторов, способствующих росту эффективности хозяйствования, и устранения отрицательного влияния других факторов» [6, с. 193].

В экономической литературе применяется понятие «регулятив». Так, Д.Н. Ушаков [7] дает следующее определение – регулирующий определяющий направление, развитие чего-нибудь, вносящий порядок, планомерность во что-нибудь.

Однако, учитывая, что резерв – это накопление, справедливо отметить, что оценочные резервы не создают его и, соответственно, не могут называться таковыми, их основная задача – регулировать достоверность оценки, поэтому рационально к ним применять понятие «регулятив». Следовательно, сегодня остро стоит вопрос в изменении понятийного аппарата, соответствующего назначению категории.

Таким образом, следует отметить объективную необходимость уточнения понятийного аппарата бухгалтерского учета резервов, формирования наряду с использованием резерва под обесценение стоимости запасов резерва под ее увеличение, основной целью которого станет их объективная оценка и восполнение.

Проблема определения справедливой стоимости активов и достоверности формирования бухгалтерской отчетности в период рыночных является актуальной и носит дискуссионный характер. Сегодня существует достаточно причин, которые ограничивают использование справедливой стоимости в отечественных условиях. Несмотря на различные проблемы, обусловленные использованием этого показателя, оценка справедливой стоимости активно применяется во многих странах мира, что позволяет говорить о необходимости уделять пристальное внимание решению данного вопроса, так как организация учета на основе справедливой оценки раскрывает значительные перспективы для развития бухгалтерского учета, что приводит к необходимости формирования резервов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Оценка справедливой стоимости : Междунар. стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/prilozhenie_No_7_RU_GVT_IFRS_13_May_2011.pdf. – Дата доступа: 06.04.2017.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
3. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету ценных бумаг : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2006 № 164 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
4. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признанию 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, 2017.
5. Экономическая энциклопедия / под ред. Л.И. Абалкина. – М. : Изд-во «Экономика», 1999. – 1055 с.
6. Барнгольц, С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта : учеб. пособие / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 380 с.
7. Ушаков, Д.Н. Большой толковый словарь современного русского языка / Д.Н. Ушаков [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Ushakov.htm>. – Дата доступа: 02.04.2017.

Поступила 08.04.2017

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING METHODOLOGY AND THE FORMATION OF RESERVES IN THE RAILWAY SYSTEM

S. SHATROV, F. KRAUCHENKO

The formation of the national accounting system is in close connection with changes in the economic situation in the country, responding to the nature and level of development of national accounting practices. This shows a trend towards harmonization and standardization of accounting and stipulates the increasing role of IFRS. Objective necessity is to adapt techniques based on national standards to the international. The practice of applying international financial reporting standards, the country's legislation introduced the concept of fair value. This type of evaluation causes a lot of controversy and is one of the most debated issues in the scientific community. The particular relevance of this type of evaluation becomes the result of the inflationary process, when the real value of the inventory is "lost" under their influence. The article provides an assessment of potential variant of an allowance for doubtful accounts based system of railway administration. Demonstrate the use of the second method of provision and the sequence of actions across levels of governance. Evaluated the feasibility of formation of provisions for bringing to the fair value of the stock. Examines approaches to the concepts of "reserve" and "regulators".

Keywords: accounting practices, fair value, reserve component, national and international standards, reserve, regulators.