

reproduction, people's health, healthcare quality, level and quality of education, spiritual needs and cultural level.

Keywords: people's quality development; quality of life; integral indicator.

UDC 314.02

*Статья поступила
в редакцию 20.04. 2017 г.*

А. С. БАДЯЙ

КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И СТРАН ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Для повышения достоверности отражения основных средств в бухгалтерском балансе промышленных организаций Республики Беларусь автором предложено детализировать их путем выделения четырех самостоятельных статей: «Земля», «Здания и сооружения», «Машины и оборудование» и «Прочие основные средства», что полностью соответствует Директиве 2013/34/ЕС. Причем основные средства в бухгалтерском балансе следует отразить в трех оценочных показателях (первоначальная стоимость, сумма амортизации и обесценения и остаточная стоимость), что обеспечит надежное определение остаточной стоимости основных средств, а также позволит иметь детализированные данные о сумме амортизации по каждой статье основных средств организации.

Ключевые слова: основные средства; счета учета основных средств; амортизация; обесценение; остаточная стоимость; гармонизация бухгалтерской отчетности.

УДК 657.37:658.152(476+4ЕС)

В условиях интеграции промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского союза составление бухгалтерской отчетности, отвечающей международным требованиям и стандартам, а также достоверно отражающей финансовое состояние и инвестиционную привлекательность организаций, является важным направлением развития отечественного бухгалтерского учета и отчетности.

В Республике Беларусь действует Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104 (далее — Национальный стандарт № 104) [1]. Данный стандарт определяет «...правила раскрытия информации в индивидуальной бухгалтерской отчетности, составляемой организациями...» [1]. В соответ-

Алина Сергеевна БАДЯЙ (alina_badiay@rambler.ru), аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

ствии с Национальным стандартом № 104 основные средства включаются в первый раздел бухгалтерского баланса «Долгосрочные активы» [2].

В соответствии со статистическими ежегодными данными на конец 2016 г. доля основных средств во всей величине долгосрочных активов организаций Республики Беларусь составила 73,3 и 50,1 % в общей величине активов организаций [3]. Следовательно, формирование статьи «Основные средства» в бухгалтерской отчетности организации влияет на величину показателей финансового состояния, таких как платежеспособность и кредитоспособность, а также инвестиционной привлекательности организаций, которые рассчитываются на основании данных бухгалтерского баланса.

В соответствии с Национальным стандартом № 104 «...по статье «Основные средства» формируется остаточная стоимость основных средств, определяемая как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основных средств, учитываемых на счете 01 «Основные средства», и накопленных по ним сумм амортизации и обесценения, учитываемых на счете 02 «Амортизация основных средств»...» (рис. 1).

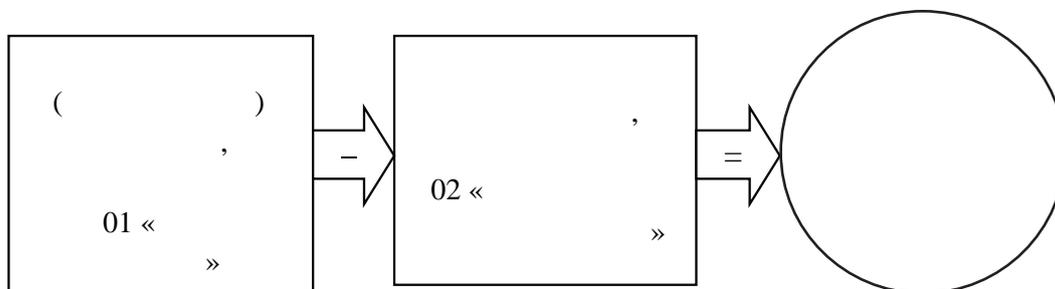


Рис. 1. Формирование основных средств в бухгалтерском балансе организаций Республики Беларусь

Примечание: наша разработка на основе [1].

Основным документом, регулирующим формирование статей основных средств в финансовой отчетности, в организациях стран Европейского союза является Директива 2013/34/ЕС Европейского парламента и Совета от 26 июня 2013 г. [4].

В Приложении III к данной Директиве представлены слагаемые формирования основных средств в бухгалтерском балансе организаций стран Европейского союза [4].

Результат сравнения статей, отражающих основные средства организации в бухгалтерских балансах, составленных в соответствии с Национальным стандартом Республики Беларусь «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» и Директивой 2013/34/ЕС в промышленных организациях, представлен ниже.

Формирование основных средств в соответствии с Приложением III к Директиве 2013/34/ЕС и Приложением 1 Национального стандарта Республики Беларусь «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [1; 4]

*Национальный стандарт
Республики Беларусь*

*Директива 2013/34/ЕС Европейского
Парламента и Совета*

1. Основные средства

1. Земля и здания

2. Машины и оборудование

3. Другие приспособления и принадлежности, инструменты и оборудование

В соответствии с пунктом 2 ст. 9 Директивы определенные в форме бухгалтерского баланса виды основных средств «...должны быть отражены отдельно в указанном порядке...» [4]. При этом государства — члены Европейского союза «...должны разрешать более подробное подразделение данных статей...» [4]. Также важным аспектом является то, что организациями стран Европейского союза «структура, номенклатура и терминология элементов в бухгалтерском балансе ... должны быть адаптированы, где это требует особый характер производства...» [4].

Следует отметить, что Директива 2013/34/ЕС предлагает состав показателей, формирующих основные средства организации в бухгалтерском балансе, детализировать по их видам в соответствии с целевым назначением.

Такой детализации основных средств нет в бухгалтерском балансе организаций Республики Беларусь, что связано с отсутствием детализации основных средств на синтетических счетах бухгалтерского учета, а также в аналитическом учете промышленных организаций в соответствии с классификаторами, сформулированными на основании целевого назначения основных средств.

Это подтверждается Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» [5]. В соответствии с пунктом 6 данной Инструкции «...к счету 01 «Основные средства» могут быть открыты субсчета по видам основных средств...» [5]. Однако при составлении бухгалтерской отчетности субсчета в ней отдельно не раскрываются.

В пункте 52.4 гл. 7 Национального стандарта № 104 определяется информация, которая подлежит раскрытию в примечаниях к бухгалтерской отчетности по основным средствам. Однако данный стандарт не предусматривает отражение первоначальной и остаточной стоимости по видам основных средств не только в бухгалтерском балансе, но и в примечаниях к бухгалтерской отчетности.

На основе единых методических принципов, предусмотренных Директивой 2013/34/ЕС по формированию бухгалтерской отчетности, каждая страна Европейского союза разрабатывает свои нормативные документы по бухгалтерскому учету и отчетности.

Так, в Чешской Республике формирование показателей в бухгалтерской отчетности регулируется постановлением № 500/2002 [6]. Данное постановление «...реализует соответствующие принципы Европейского союза...» [6].

В Республике Литва разработаны Национальные стандарты БСУ 1 «Финансовая отчетность» и БСУ 2 «Баланс», которые «...реализуют положения директив Европейского союза, регулирующих финансовую отчетность...» [7–9].

Пример интерпретации и внедрения в бухгалтерский учет методических принципов формирования основных средств, сформулированных в Директиве 2013/34/ЕС, организациями стран Европейского союза представлен на рис. 2.

В Республике Литва детализация основных средств происходит с использованием субсчетов первого и второго порядка. Так, к синтетическому счету 120 «Земля» открываются субсчета 1200 «Стоимость приобретения», 1201 «Изменения стоимости при переоценке» и 1209 «Обесценение» [10]. К синтетическому счету 121 «Здания и сооружения» открываются субсчета первого порядка: 1210 «Промышленные здания», 1211 «Административные здания», 1212 «Прочие здания» и 1213 «Сооружения» [10].

К каждому из субсчетов первого порядка открываются идентичные счета второго порядка: 12100 «Стоимость приобретения», 12101 «Изменение стоимости при переоценке», 12102 «Подготовка к эксплуатации», 12103 «Капи-

тализированные затраты на ремонт и реконструкцию», 12106 «Амортизация капитализированных затрат на ремонт и реконструкцию», 12107 «Амортизация стоимости приобретения», 12108 «Амортизация переоцененной части», 12109 «Обесценение». При этом в соответствии с субсчетом первого порядка изменяется шифр субсчета второго порядка [10].

Счета	Чешская Республика	Республика Литва	Счета
031 — Земля 092 — Регулирующая статья к долгосрочным материальным активам	1. Земля	1. Земля	120 — Земля
021 — Здания и сооружения 081 — Накопленная амортизация к зданиям и сооружениям 092 — Регулирующая статья к долгосрочным материальным активам	2. Здания и сооружения	2. Здания и сооружения	121 — Здания и сооружения
022 — Материальное движимое имущество и их совокупности 082 — Накопленная амортизация к материальному движимому имуществу и его совокупности 092 — Регулирующая статья к долгосрочным материальным активам	3. Отдельное движимое имущество и совокупности движимого имущества	3. Машины и установки	122 — Машины, установки и оборудование
025 — Посевные площади многолетних насаждений 085 — Накопленная амортизация к посевным площадям и многолетним насаждениям 092 — Регулирующая статья к долгосрочным материальным активам	4. Посевные площади многолетних культур	4. Транспортные средства	123 — Транспортные средства
026 — Взрослые животные и их группы 086 — Накопленная амортизация по взрослым животным и их группам 092 — Регулирующая статья к долгосрочным материальным активам	5. Взрослые животные и их группы	5. Прочее оборудование, устройства и приборы	124 — Прочее оборудование, устройства и приборы
029 — Прочие долгосрочные материальные активы 032 — Произведения искусства и коллекции 089 — Накопленная амортизация по прочим долгосрочным материальным активам 092 — Регулирующая статья к долгосрочным материальным активам	6. Прочие долгосрочные материальные активы		

Рис. 2. Формирование основных средств в бухгалтерских балансах организаций Чешской Республики и Республики Литва

Примечание: наша разработка на основе [8; 10; 11].

На основании сказанного можно сделать вывод о том, что в организациях стран Европейского союза при формировании основных средств в бухгалтерском балансе используется единый подход.

При этом в организациях Чешской Республики содержание графа в бухгалтерском балансе устанавливается двумя нормативными актами: постановлением № 500/2002 и постановлением № 410/2009 [11].

В соответствии с Постановлением № 500/2002 в бухгалтерском балансе за текущий период в отдельных графах указывается «...нескорректированная сумма основных средств (брутто)...», корректировки в виде «...накопленных сумм амортизации и обесценения...» и сумма основных средств «...за вычетом обесценения и амортизации (нетто)...» [6]. В § 4 постановления № 410/2009 даются более подробные пояснения формирования информации в графах бухгалтерского баланса организаций Чешской Республики [11].

Форма бухгалтерского баланса, отражающая по отдельности первоначальную (переоцененную) стоимость основных средств, их амортизацию и обесценение, а также их остаточную стоимость, не противоречит Директиве 2013/34/ЕС и позволяет более подробно отразить все этапы изменения стоимости основных средств в бухгалтерском балансе организации.

На основании анализа можно сделать вывод, что формирование слагаемых основных средств в бухгалтерском балансе промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского союза имеет существенные различия:

во-первых, в бухгалтерском балансе промышленных организаций Республики Беларусь формируется только одна статья — «Основные средства» без учета сумм накопленной амортизации и обесценения. При этом детализация основных средств по видам на основании их целевого назначения не предусмотрена в отличие от организаций стран Европейского союза. Учитывая рекомендации Директивы 2013/34/ЕС, в бухгалтерском балансе промышленных организаций Республики Беларусь следует выделить четыре отдельные статьи по главным группам основных средств: «Земля», «Здания и сооружения», «Машины и оборудование» и «Прочие основные средства»;

во-вторых, в странах Европейского союза предусмотрено включение в общий итог баланса остаточной стоимости основных средств промышленной организации, т. е. за вычетом сумм накопленной амортизации и обесценения (нетто). Кроме того, основные средства в бухгалтерском балансе организаций стран Европейского союза отражаются как три оценочных показателя: первоначальная стоимость (брутто-состояние), сумма вычета из первоначальной стоимости (обесценение, амортизация или и то и другое) и остаточная стоимость (нетто-состояние). На основании сказанного рекомендуется дополнить форму бухгалтерского баланса промышленных организаций Республики Беларусь графами, отражающими три оценочных показателя основных средств организации. Это обусловлено потребностью организации в оперативной информации об инвестициях промышленной организации в определенные группы основных средств, а также об изменениях в структуре распределения таких инвестиций;

в-третьих, амортизация основных средств в бухгалтерском балансе организаций Республики Беларусь не разделяется по видам основных средств в отличие от стран Европейского союза. Так как амортизация является важным источником обеспечения денежными средствами промышленных организаций Республики Беларусь, ее детализация имеет большое практическое значение. В свою очередь амортизация основных средств, участвующих в производстве продукции, включается в состав себестоимости данной продукции. В связи с этим для избежания необоснованного завышения себестоимости продукции

следует разделять потоки амортизации по видам основных средств, что позволит включать в себестоимость лишь ту часть амортизации, которая связана с производством соответствующего вида продукции.

Гармонизация методики формирования основных средств в бухгалтерском балансе является важным направлением развития учета основных средств, а также необходима для достижения сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского союза. Формирование основных средств в бухгалтерском балансе промышленных организаций Республики Беларусь в соответствии с едиными методическими принципами, используемыми в организациях стран Европейского союза, позволит конкурировать промышленным организациям Республики Беларусь на мировом экономическом рынке, а также повысит привлекательность отечественных организаций для реализации различных инвестиционных проектов. Повышение достоверности информации, отражаемой в бухгалтерском балансе промышленных организаций, позволит достоверно определять показатели финансового состояния по данным организации, что даст возможность принимать правильные управленческие решения.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.

2. Активы организаций Республики Беларусь [Электронный ресурс] // Национальный статистический комитет Республики Беларусь. — Режим доступа: http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/makroekonomika-i-okruzhayushchaya-sreda/finansy/godovye-dannye_14/osnovnye-sredstva-respubliki-belarus/index.php?sphrase_id=177327. — Дата доступа: 06.06.2017.

3. Основные средства Республики Беларусь [Электронный ресурс] // Национальный статистический комитет Республики Беларусь. — Режим доступа: http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/makroekonomika-i-okruzhayushchaya-sreda/finansy/godovye-dannye_14/osnovnye-sredstva-respubliki-belarus/. — Дата доступа: 18.01.2017.

4. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Electronic resource] // EUR-Lex Access to European Union law. — Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1484320981046&uri=CELEX:32013L0034>. — Date of access: 06.06.2017.

5. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления Минфина Респ. Беларусь от 30.06.2014 г. № 46 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.

6. Vyhláška č. 500/2002 Sb. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [Elektronický zdroj] : Ministerstvo financí ČR Aktuální změny 01.01.2016 // Zákony pro lidi. — Režim přístupu: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>. — Datum přístupu: 06.06.2017.

7. 1-ASIS Verslo apskaitos standartas «FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ» [Elektroninis išteklius] : Patvirtinta Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gegužės 13 d.

įsakymu Nr. VAS-12 (Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2015 m. gegužės 28 d. įsakymo Nr. VAS-26 redakcija). Taikomi nuo 2016 m. sausio 1 d. – Prieigos būdas: <http://www.lbaa.lt/wp-content/uploads/2016/08/VAS-knyga-su-pakeitimais.pdf>. – Data prieigos: 06.06.2017.

8. 2-ASIS Verslo apskaitos standartas «BALANSAS» [Elektroninis išteklius] : Patvirtinta Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2015 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. VAS-41. Taikomi nuo 2016 m. sausio 1 d. – Prieigos būdas: <http://www.lbaa.lt/wp-content/uploads/2016/08/VAS-knyga-su-pakeitimais.pdf>. – Data prieigos: 06.06.2017.

9. Verslo apskaitos standartų rengimo principai [Elektroninis išteklius] : Patvirtinta Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VAS-2. Taikomi nuo 2016 m. sausio 1 d. – Prieigos būdas: <http://www.lbaa.lt/wp-content/uploads/2016/08/VAS-knyga-su-pakeitimais.pdf>. – Data prieigos: 06.06.2017.

10. Pavyzdinis sąskaitų planas (Su pakeitimais, galiojančiais nuo 2016-01-29) [Elektroninis išteklius] : Patvirtinta Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2015 m. balandžio 13 d. įsakymu Nr. VAS-15. Taikomi nuo 2016 m. sausio 1 d. – Prieigos būdas: <http://www.lbaa.lt/wp-content/uploads/2016/08/VAS-knyga-su-pakeitimais.pdf>. – Data prieigos: 06.06.2017.

11. Vyhláška č. 410/2009 Sb. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky [Elektronický zdroj] : Ministerstvo financí ČR Aktuální změny 01.01.2016 // Zákony pro lidi. – Režim přístupu: <http://www.zakony.prolidi.cz/cs/2009-410>. – Datum přístupu: 06.06.2017.

ALINA BADZIAI

**CLASSIFICATION OF FIXED ASSETS IN BALANCE
SHEET OF ENTITIES IN THE REPUBLIC OF BELARUS
AND THE COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION**

Author affiliation. *Alina BADZIAI (alina_badiay@rambler.ru), Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus).*

Abstract. To enhance fairness of recording fixed assets in the balance sheet of manufacturing entities of the Republic of Belarus the author suggests specifying them by distinguishing four separate components: «Land», «Buildings and Structures», «Machinery and Equipment» and «Other Fixed Assets», which is in full conformity with Directive 2013/34/EU. In a balance sheet fixed assets should be presented in three estimated indicators (historical cost, depreciation and impairment amount, residual book value), which will ensure reliable recognition of residual value of fixed assets and will provide detailed information about depreciation amount for each item of the entity's fixed assets.

Keywords: fixed assets; fixed assets accounts; depreciation; impairment; residual cost; harmonization of reporting.

UDC 657.37:658.152(476+4EC)

*Статья поступила
в редакцию 07.06. 2017 г.*