

ГАРМОНИЗАЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АКТЕ О ПРИЕМЕ-ПЕРЕДАЧЕ В ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И СТРАН ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

Бадяй А.С., аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «Белорусский государственный экономический университет»

Аннотация. В статье рассмотрено формирование показателей в акте о приеме-передаче основных средств, а также предложены пути совершенствования данной первичной формы в целях гармонизации аналитического учета основных средств в промышленных организациях Республики Беларусь и стран Европейского союза.

Ключевые слова: аналитический учет, основные средства, акт о приеме-передаче основных средств, целевое назначение основных средств.

Введение. Основные средства являются неотъемлемой частью производственного потенциала промышленных организаций Республики Беларусь, от эффективности их использования зависит конкурентоспособность и инвестиционная привлекательность данных организаций. Достоверный аналитический учет основных средств позволит формировать более точные показатели в бухгалтерской отчетности, которые необходимы как для принятия правильных управленческих решений, так и для привлечения иностранных инвестиций. Кроме того, интеграционные процессы, в которых принимает участие Республика Беларусь, требуют гармонизации методики формирования основных средств в бухгалтерской отчетности промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского союза.

Основная часть. В соответствии с пунктом 2 ст. 10 «Закона о бухгалтерском учете и отчетности» в промышленных организациях Республики Беларусь самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов должны содержать обязательные сведения: «...наименование документа, дату его составления; наименование организации, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции; содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях; должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи...» [1].

В то же время «...первичные учетные документы могут содержать иные сведения, не являющиеся обязательными...» [1]. Это дает возможность самостоятельно разрабатывать формы первичных документов, в частности по аналитическому учету основных средств, исходя из потребности и специфики деятельности промышленной организации.

Кроме того постановлением Совмина Республики Беларусь «Об утверждении перечня первичных учетных документов» от 24 марта 2011 г. № 360 была установлена *унифицированная форма по учету основных средств «Акт о приеме-передаче основных средств»* [2].

Изучение практики аналитического учета основных средств в холдинге «МТЗ-ХОЛДИНГ», в состав которого входит ряд крупных промышленных организаций Республики Беларусь, в том числе: ОАО «Минский тракторный завод», ОАО «Бобруйский завод тракторных деталей и агрегатов», ОАО «Витебский завод тракторных запасных частей», ОАО «Минский завод шестерен», ОАО «Сморгонский агрегатный завод», ОАО «Хойникский завод гидроаппаратуры», ОАО «Наровлянский завод гидроаппаратуры», ОАО «Мозырский машиностроительный завод», а также в ОАО «Минский автомобильный завод» (управляющая компания холдинга «БЕЛАВТОМАЗ»), показало, что все формы первичных документов по аналитическому учету основных средств, кроме формы акта о приеме-передаче основных средств, организации утверждают самостоятельно. Организациями используются разработанные рабочие альбомы форм первичных документов.

Рассмотрим подробнее формирование информации в акте о приеме-передаче основных средств.

В промышленных организациях Республики Беларусь порядок заполнения акта о приеме-передаче основных средств как обязательной информационной базы аналитического учета

определяется «Инструкцией о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04. 2011г. № 23, в редакции постановления Министерства финансов от 30.06. 2016г. № 58 [3].

Форма акта о приеме-передаче основных средств представлена на рисунке.

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации-сдатчика

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации-получателя

(должность) (подпись)

(фамилия,
инициалы)

М.П.

20__ г.

(должность) (подпись)

М.П.

(фамилия,
инициалы)

20__ г.

Форма по ОКУД**
УНП* по ОКЮЛП***

Коды

Организация-сдатчик

(наименование)

(наименование структурного подразделения)

Организация-получатель

(наименование)

(наименование структурного подразделения)

УНП по ОКЮЛП

Основание для составления акта

(приказ, распоряжение, договор)

номер	
дата	

Номер	Дата составления

Дата	принятия к бухгалтерскому учету	
	списания с бухгалтерского учета	

Счет, субсчет, код аналитического учета

Номер	Инвентарный	
	Заводской	

**АКТ
о приеме-передаче
основных средств**

Государственная регистрация права на недвижимое имущество	номер	
	дата	

Объект основных средств _____

Место нахождения объекта основных средств в момент приема-передачи _____

Организация-изготовитель _____

Справочно: 1. Участники долевой собственности _____

Доля в праве общей собственности, %	
--	--

2. Иностранная валюта _____

(наименование)

(курс)

(сумма)

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи

Дата		Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)
выпуска (создания) или приобретения	ввода в эксплуатацию	
1	2	3

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

Первоначальная стоимость, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Стоимость передаваемого объекта основных средств без НДС*, руб.	Ставка НДС, %	Сумма НДС, руб.	Стоимость передаваемого объекта основных средств с НДС*, руб.
4	5	6	7	8	9

НДС* – налог на добавленную стоимость

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	
		наименование	Норма
1	2	3	4

Окончание акта о приеме-передаче основных средств

3. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Основные элементы объекта основных средств		Содержание драгоценных металлов и (или) драгоценных камней			
Наименование	Количество	Наименование драгоценных металлов и (или) драгоценных камней	Единица измерения	Количество	Масса
1	2	3	4	5	6

Наименование признаков, характеризующих объект основных средств	Качественные и количественные характеристики					Примечание
	основного объекта	пристроенных помещений и др.				
7	8	9	10	11	12	13
Общая площадь, кв. м						
Количество этажей						
Общий строительный объем, куб. м						
В том числе подземной части, куб. м						
Площадь встроенных, встроенно-пристроенных и пристроенных помещений, кв. м						

Другие характеристики _____

Комиссия по приему

Результат испытания на _____ 20__ г.

Объект основных средств _____ Доработка _____
 техническим условиям _____ не соответствует _____ требуется _____
 не соответствует _____ не требуется _____

указать, что не соответствует

указать, что требуется

Заключение комиссии: _____

Приложение. Техническая документация _____

Председатель комиссии _____
 (должность) _____ (подпись) _____ (фамилия, инициалы)

Члены комиссии: _____
 (должность) _____ (подпись) _____ (фамилия, инициалы)

Объект основных средств _____

Сдал			Принял		
_____	_____	_____	_____	_____	_____
(должность)	(подпись)	(фамилия, инициалы)	(должность)	(подпись)	(фамилия, инициалы)
_____	20__ г.		_____	20__ г.	

Рисунок. Форма акта о приеме-передаче основных средств

Примечание: источник – [3].

Так как акт о приеме-передаче основных средств составляется при поступлении основных средств в организацию, то его содержание должно быть унифицировано в соответствии с целевым назначением основных средств и участием их в производственном процессе промышленных организаций Республики Беларусь. В настоящее время классификация основных средств по их целевому назначению следует из их группировок в Общегосударственном классификаторе Республики Беларусь «Основные средства. Нематериальные активы» (далее – ОКОСНА), которые образованы «...в основном по признакам назначения, связанным с видами деятельности, осуществляемыми с использованием этих объектов и производимыми в результате этой деятельности продукцией и услугами...» [4].

При этом в Директиве 2013/34/ЕС, используемой как главный документ при формировании бухгалтерской отчетности в организациях стран Европейского союза, § 3 ст. 12 определено, что «...независимо от того, какие активы будут отражены в качестве основных средств... данные активы зависят от цели, для которой они предназначены» [5]. В соответствии со ст. 17 указанной Директивы для различных объектов основных средств требуется отражение дополнительной информации в отчетности, в том числе их «...поступление, выбытие и переводы в течение финансового года...», а также «...корректировки стоимости...» [5].

В свою очередь МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определяет, что в отчете о финансовом положении организации или в примечаниях к нему «...статьи основных средств детализируются по классам в соответствии с МСФО (IAS) 16...» [6].

Классификация основных средств, сформулированная в соответствии с Директивой 2013/34/ЕС, МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ОКОСНА, представлена в таблице.

Таблица. – Классификация основных средств, сформулированная в соответствии с Директивой 2013/34/ЕС, МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ОКОСНА

В Директиве 2013/34/ЕС	В МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	В ОКОСНА
1) Земля и здания 2) Машины и оборудование 3) Другие приспособления и принадлежности, инструменты и оборудование	1) Земля 2) Земля и здания 3) Машины и оборудование 4) Водные суда воздушные суда 5) Автомобильные средства 6) Мебель и встраиваемые элементы 7) Офисное оборудование	1) Здания нежилые 2) Здания жилые 3) Сооружения 4) Машины и оборудование 5) Транспортные средства 6) Инвентарь производственный и хозяйственный 7) Культивируемые активы 8) Прочие основные средства

Примечание: собственная разработка на основе [4 – 6].

Анализируя классификацию основных средств в бухгалтерской отчетности, представленную в таблице, можно сделать вывод, что при устранении некоторых несовпадений слагаемых основных средств в синтетическом учете, приведенных в Директиве 2013/34/ЕС, МСФО 16 «Основные средства» и ОКОСНА, включением в состав ОКОСНА земельных участков как отдельного объекта основных средств они совпадут.

При этом в соответствии с общими положениями классификатор ОКОСНА «...обеспечивает информационную поддержку следующих задач: учет и анализ состояния основных средств; осуществление международных сопоставлений по структуре и состоянию основных средств;

переоценка основных средств; расчет аналитических экономических показателей, включая фондоемкость, фондовооруженность, фондоотдачу и другие...» [4].

На основании сказанного Общегосударственный классификатор Республики Беларусь «Основные средства. Нематериальные активы» должен быть положен в основу аналитического учета основных средств. В результате, акт о приеме-передаче основных средств необходимо детализировать с учетом целевого назначения основных средств, что будет соответствовать практике, сложившейся в странах Европейского союза. В основу аналитического учета в организациях этих стран положены Директива 2013/34/ЕС и МСФО, при этом на основании единых методик организации-члены Европейского союза разрабатывают национальные нормативно-правовые акты и стандарты по бухгалтерскому учету. Например, в коммерческих организациях Чешской Республики *аналитический учет* основных средств ведется «...по целевому назначению, установленному законодательством или требованиями, вытекающими из собственного контроля в карточках учета или в совокупностях данных...» [7].

В связи с невозможностью в настоящее время актом о приеме-передаче основных средств отразить все характеристики объектов основных средств промышленные организации вынуждены разрабатывать дополнительные формы первичного учета. Так, рабочим альбомом форм первичных документов на ОАО «МТЗ-ХОЛДИНГ» установлен акт о приеме (поступлении) оборудования, на ОАО МАЗ составляется аналогичный акт о приеме-передаче оборудования в монтаж, а в альбоме форм первичных документов вышеуказанной организации предлагается к использованию акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию.

Использование существующей формы акта о приеме-передаче основных средств как единого документа аналитического учета, принимая во внимание сложившуюся практику и требования, предъявляемые международными стандартами, неприемлемо, так как данная форма не включает важнейшие индивидуальные характеристики основных средств и не предназначена для отражения поступления всех их видов в соответствии с целевым использованием.

Акт о приеме-передаче основных средств при поступлении зданий и сооружений в организацию промышленности, должен отражать назначение объекта основных средств, использование объекта в производственной, жилищной или социально-культурной сфере, общую площадь, площадь встроенных, встроенно-пристроенных и пристроенных помещений, технологию строительства объекта, инфраструктуру, внешние условия, техническое состояние: даты начала и окончания строительства, последней реконструкции, достройки, модернизации, а также капитального ремонта, стоимость квадратного метра объекта основных средств и др. Это связано с тем, что данные группы основных средств отличаются от других классификационных групп своей капиталностью, длительностью создания, а также длительностью использования.

При поступлении в организацию машин и оборудования в акте должна содержаться следующая информация: марка и модель объекта основных средств, его назначение, производительность, количество предполагаемых рабочих смен, мощность, техническое состояние, комплектация, дополнительные комплектующие, необходимые условия эксплуатации (хранения), гарантийный срок эксплуатации, необходимость проведения последующего монтажа и ввода в эксплуатацию, а также периода их обновления, что говорит в первую очередь о целесообразности приобретения данных основных средств.

При поступлении транспортных средств требуется отразить: вид объекта основных средств, исправность, идентификационные признаки (маркировочное обозначение, код, регистрационный знак, размеры, комплектация, внешний вид, цвет, отличительные признаки, пробег транспортного средства, его регистрация в ГАИ, грузоподъемность, дефекты, мощность, объем двигателя, а также прочие технические характеристики.

При поступлении производственного и хозяйственного инвентаря в акте необходимо отразить информацию об их целевом назначении и способе использования в промышленной организации.

В организациях стран Европейского союза в отдельную группу выделяются земельные участки. В связи с этим следует включать в акт о приеме-передаче земельных участков информацию об их кадастровой стоимости, а также о характеристиках, позволяющих иметь представление о данном земельном участке: местоположение; физические характеристики (рельеф, площадь, инженерная и транспортная инфраструктура и др.); экономические характеристики; целевое назначение и др. Это позволит обосновать целесообразность приобретения данного актива.

При формировании достоверной информации в акте о приеме-передаче основных средств, при их поступлении важным аспектом является правильное определение периода амортизации. Период амортизации объекта основных средств также должен быть основан на его целевом назначении.

Так, МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет, что на изменение экономических выгод, а следовательно и на определение срока полезного использования основного средства, влияет «...предполагаемое использование актива: использование оценивается на основе расчетной мощности и физической производительности актива» [6].

Также на срок полезного использования основных средств, влияет «...предполагаемый физический износ, который зависит от производительных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения актива и поддержания его в рабочем состоянии во время простоя...» [6]. Данные характеристики должны быть отражены в акте о приеме-передаче основных средств, так как они влияют на количество полученных экономических выгод от использования объекта основных средств.

В МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяется амортизируемая величина как «...первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость за вычетом его ликвидационной стоимости...» [6].

В свою очередь ликвидационная стоимость актива определяется как «...расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были бы такими, какие ожидаются по окончании срока его полезного использования...» [6].

В Республике Беларусь «Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов», утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь № 37/18/6 от 27.02. 2009 г., в редакции постановления Министерства экономики, Министерства финансов и Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 22.12. 2012 г. № 117/80/37 также дает определение данным понятиям, которые полностью соответствуют МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [8].

В связи с тем, что расчет ликвидационной стоимости является достаточно трудоемким процессом, большинство промышленных организаций в Республике Беларусь отказывается от ее использования, что закреплено в их учетной политике. Однако в соответствии с требованиями МСФО данные строки должны отражаться или иметь возможность отражения в акте о приеме-передаче основных средств вне зависимости от выбора способа расчета амортизационной стоимости организаций.

Заключение. В основу гармонизации формирования показателей основных средств в бухгалтерской отчетности промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского союза должны быть положены единые методики в их аналитическом учете и в первую очередь в акте о приеме-передаче основных средств. Это обеспечит единство оценки основных средств в бухгалтерской отчетности промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского союза. Важную роль здесь играет достоверное отражение в аналитическом учете амортизации основных средств в соответствии с их целевым использованием. Это позволит через амортизационные отчисления обеспечивать приток экономической выгоды в организацию, что будет соответствовать международной практике. Детализация формы акта о приеме-передаче основных средств дополнительными индивидуальными характеристиками и внедрение ее в аналитический учет промышленных организаций Республики Беларусь позволит формировать достоверные показатели в бухгалтерской и статистической отчетности, а также повысить инвестиционную привлекательность отечественных организаций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 : с изм. и доп. от 4 июня 2015 г. № 268-3 // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=H11300057>. – Дата доступа: 18.06.2017.
2. Об утверждении перечня первичных учетных документов [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 24 марта 2011 г., № 360 : в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 30.09. 2011 г., № 1306 // Национальный правовой интернет-портал Респ. Беларусь. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=C21100360>. – Дата доступа: 18.06.2017.

3. Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 22 апр. 2011 г., № 23 : в ред. постановления М-ва финансов от 30.06. 2016 г., № 58 // Официальный сайт М-ва финансов Респ. Беларусь. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/ru/acconting/methodology/acts/doc/cdaedfed8dbe63f3.html>. – Дата доступа: 18.06.2017.
4. Общегосударственный классификатор Республики Беларусь «Основные средства. Нематериальные активы» [Электронный ресурс] : постановление Комитета по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров Респ. Беларусь, 27.09. 2002г., № 48 : в ред. постановления Госстандарта от 14.10. 2014г., № 47 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
5. 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=CEL:EX:32013L0034>. – Date of access: 06.06.2017.
6. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь, 19 августа 2016 г., № 657/20 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3961&p0=C21600657>. – Дата доступа: 18.06.2017.
7. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro podnikatele"), ve znění pozdějších sdělení a oprav [Elektronický zdroj] : Ministerstvo financí ČR Aktuální změny 01.01.2016 // Portál.pohoda.cz. – Režim přístupu: <http://portal.pohoda.cz/danove-a-financi-pravo/ceske-ucetni-standardy-pro-podnika-tele/>. – Datum přístupu : 06.06.2017.
8. Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., № 37/18/6 : в ред. постановления Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 22.12. 2012г., № 117/80/// Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/document/?guid=3961&p0=W20921041>. – Дата доступа: 18.06.2017.

HARMONIZATION OF FORMATION OF INDICATORS OF FIXED ASSETS IN THE ACT OF ACCEPTANCE AND TRANSFER IN INDUSTRIAL ORGANIZATIONS OF THE REPUBLIC OF BELARUS AND COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

Badzjal A.S., Belarusian State Economic University

Abstract. *The article considers the formation of indicators in the act on acceptance and transfer of fixed assets, as well as ways to improve this primary form in order to harmonize the analytical accounting of fixed assets in industrial organizations of the Republic of Belarus and the countries of the European Union.*

Keywords: *analytical accounting, fixed assets, act of acceptance and transfer of fixed assets, purposeful assignment of fixed assets.*