

УДК 657

ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Михалкевич А.П., профессор УО «Белорусский государственный экономический университет»

Аннотация. В статье рассматриваются действующие методики оценки и учета поступающих объектов основных средств и выбывающих по различным направлениям, порядок начисления их амортизации, а также выявлены недостатки в учете основных средств и обоснованы пути их устранения, что будет способствовать повышению качества формируемой в системе учета информации, использование которой значительно повысит эффективность использования основных средств.

Ключевые слова: учет, основные средства, активы, амортизация.

Введение. Современные условия хозяйствования предъявляют высокие требования к конкурентоспособности продукции, что предполагает техническое перевооружение организаций, обновление и реконструкцию производственных мощностей, улучшение их использования, ускорение замены устаревшей техники, повышение производительности используемых машин и оборудования. Эти требования вызывают необходимость формирования полной и качественной учетной информации о состоянии и использовании основных средств в производственном процессе, что позволяет принимать своевременные управленческие решения по улучшению результатов деятельности организаций.

Основная часть. В качестве основных средств организации принимают к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму при соблюдении следующих условий признания:

- организацией предполагается получение экономических выгод от их использования;
- активы предназначены для использования в течение более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

-первоначальная стоимость таких активов может быть достоверно определена.

Земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель принимаются к бухгалтерскому учету в составе основных средств, исходя из фактических затрат на их приобретение и на осуществление работ по их улучшению.

Объекты основных средств, находящиеся в собственности нескольких организаций, отражаются в бухгалтерском учете каждой из них в соответствующей доле.

Объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта о приеме-передаче основных средств, форма которого установлена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 23 [7].

Первоначальная стоимость приобретенных объектов основных средств определяется исходя из фактических затрат, связанных с их приобретением и приведением основных средств в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная оценка объектов основных средств, созданных в организации, осуществляется в сумме фактических затрат на их создание.

Оценка основных средств, внесенных собственником имущества в счет вклада в уставных фонд организации, а также объектов основных средств, полученных безвозмездно от других лиц, выявленных при инвентаризации как излишки, осуществляется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных по товарообменным операциям, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров.

Такое разнообразие методов оценки основных средств, поступающих в организацию, приводит к необъективной их оценке и не соответствует требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

При определении первоначальной стоимости объектов основных средств, приобретенных со стороны, принятых к бухгалтерскому учету при строительстве подрядным способом и при

строительстве хозяйственным способом, используются различные способы их оценки. Оценка объектов основных средств, созданных при строительстве подрядным способом, производится по сметной (договорной) стоимости объекта, а при строительстве такого же объекта хозяйственным способом оценка его производится исходя из фактических затрат на его возведение. Такой порядок оценки объектов приводит к тому, что объекты одинаковой сметной стоимости, производственной площади и планируемых объемов производства продукции, построенные с использованием таких же строительных материалов, имеют разную первоначальную стоимость.

Кроме того, отдельные элементы объектов основных средств требуют регулярной замены. Согласно принципу признания, изложенному в п. 7 Международного стандарта финансовой отчетности № 16 «Основные средства» [2], организации могут включать в стоимость объекта основных средств при приобретении со стороны, построенных подрядчиками и хозяйственным способом, затраты по замене элемента в момент их возникновения, если удовлетворяются критерии признания. Однако на практике затраты на замену отдельных элементов объектов основных средств организации списывают в состав производственных затрат, так как невозможно определить, что затраты произведены на осмотр объекта, технический ремонт или технический уход.

В связи с этим считаем целесообразно затраты на замену отдельных элементов объектов основных средств включать в состав производственных затрат.

Оценка объектов основных средств, полученных при исполнении товарообменных операций, по учетной стоимости отгруженных товаров (активов) также не соответствует порядку оценки товаров, объектов, установленному международным стандартом финансовой отчетности № 16 «Основные средства» [2]. Согласно стандарту первоначальная стоимость полученных по обмену объектов основных средств определяется по справедливой стоимости, кроме случаев, когда:

- операция обмена не имеет коммерческого содержания;
- справедливая стоимость полученных и переданных активов не может быть надежно оценена.

Основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться по первоначальной стоимости либо по переоцененной стоимости.

При учете основных средств по первоначальной стоимости их учитывают исходя из затрат на приобретение (возведение) за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

При учете основных средств по второму варианту в бухгалтерском учете их отражают по переоцененной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения. В этом случае организации не должны допустить существенного отличия первоначальной стоимости от справедливой стоимости, определяемой при переоценке основных средств. Для этого переоценка основных средств должна производиться регулярно.

Необходимо отметить, что организации могут определять и отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения основных средств.

Обесценение актива – сумма, на которую остаточная стоимость объекта превышает его возмещаемую стоимость. Возмещаемая стоимость – это разница между справедливой стоимостью актива и затратами на продажу или ценностью его использования.

В Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств [5] приведены признаки определения обесценения основных средств. При наличии указанных признаков обесценения определяется возмещаемая стоимость объекта на конец отчетного периода за минусом ценности его использования. Ценностью использования объекта является стоимость будущих денежных потоков от его использования и выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки определяются на период не более 5 лет.

Такой порядок определения и отражения в бухгалтерском учете сумм обесценения объектов основных средств требует больших затрат труда и времени специалистов и, кроме того, не позволяет достоверно определить сумму обесценения объектов.

В Инструкции № 26 нет конкретного указания, как определить стоимость будущих денежных потоков от использования объекта основных средств (здания, трактора, комбайны и др.) и денежных потоков от его выбытия по окончании срока полезного использования. Кроме того, фактический срок полезного использования объекта может быть установлен на несколько

десятков лет. В этом случае практически невозможно определить расходы, связанные с выбытием объекта по окончании срока полезного использования.

Необходимо иметь в виду, что результаты от выбытия основных средств по окончании срока полезного использования определяются на основании акта о списании имущества, которые отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

При выбытии основных средств накопленные суммы амортизации и обесценения списываются с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Остаточная стоимость выбывающего объекта отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», а стоимость материалов, полученных при выбытии объекта, - по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следовательно, при выбытии объекта в конце срока полезного использования будет известен результат его выбытия, в том числе сумма обесценения и другие показатели. Отсюда можно сделать вывод, что нет необходимости определять ежегодно и отражать в бухгалтерском учете суммы обесценения основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств может быть увеличена на сумму резерва по выводу основных средств из эксплуатации. Резерв создается, когда при принятии к бухгалтерскому учету основных средств организация взяла на себя обязательства по выполнению работ по демонтажу и ликвидации данных объектов. Резерв создается при одновременном выполнении следующих условий признания:

- организация имеет обязательство по выполнению работ по демонтажу и ликвидации объекта основных средств;

- для погашения обязательства предполагается выбытие активов;

- сумма обязательства может быть достоверно определена.

Внимательно рассмотрев условия признания, когда создается резерв по выводу основных средств из эксплуатации, можно сделать следующие выводы и предложения:

- независимо от того, имеются ли обязательства по демонтажу и ликвидации объектов при их списании, организация обязана провести необходимую работу по выводу объектов из эксплуатации;

- для выполнения этих работ необходимо будет использовать соответствующие активы;

- сумму затрат на выполнение работ по демонтажу и ликвидации объекта достоверно определить невозможно, так как от начала использования объекта до его списания и ликвидации проходит значительный период времени (десятки лет).

Необходимо учитывать, что затраты на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств также отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», которые учитываются при определении результатов от списания основных средств в конце срока полезного использования.

Вышесказанное подтверждает нецелесообразность образования резерва по выводу основных средств из эксплуатации.

Затраты организации на приобретение (создание) объектов основных средств путем начисления амортизации включаются в стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности продукции, работ, услуг.

Объектами начисления амортизации являются числящиеся в бухгалтерском учете организации основные средства, как используемые, так и неиспользуемые в предпринимательской деятельности.

Начисленные суммы амортизации основных средств, используемых в производственной деятельности организации, включаются в затраты на производство и в расходы на реализацию продукции, работ, услуг, а по неиспользуемым в производственной деятельности – отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств».

Начисление амортизации основных средств не производится во время проведения их модернизации, реконструкции, достройки с полной остановкой объекта, а также при консервации объектов основных средств в соответствии с законодательством.

Кроме того, при сезонном использовании объектов основных средств годовая сумма амортизации включается в затраты производства за период использования этих объектов.

Однако необходимо отметить, что амортизационные отчисления по объектам основных средств, находящихся в простое продолжительностью более трех месяцев, в том числе в связи с проведением ремонтов, в затраты производства не включаются, а списываются в состав прочих расходов.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что суммы начисленной амортизации в одном случае включаются в затраты производства (при сезонном использовании объектов), в другом подобном же случае – относятся на прочие расходы (при простое и ремонте основных средств на протяжении более трех месяцев).

Организация вправе определить амортизируемую стоимость объектов основных средств за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта.

Согласно Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [6] амортизационная ликвидационная стоимость представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с его реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта.

Исходя из этого определения, ликвидационная стоимость объекта рассчитывается только при его реализации, что встречается в незначительных случаях, так как основные средства приобретаются (создаются) для использования в производственной деятельности с целью получения экономической выгоды.

Кроме того, долгосрочные активы, предназначенные для реализации, списывают со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации». В этом случае возможно использовать два варианта для устранения недостатков в действующих инструкциях:

1. Амортизационную ликвидационную стоимость определять по всем объектам основных средств;

2. Вообще не определять и не начислять ликвидационную стоимость, так как результат при выбытии (в т.ч. и при реализации) основных средств определяется на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с Инструкцией № 26 «фактические затраты на поддержание основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они произведены [5]. Отсюда все затраты на технический уход и на все виды ремонтов, в т.ч. и капитальный, списывают в конце отчетного периода в состав затрат на производство продукции (работ, услуг).

Однако все затраты, связанные с реконструкцией, модернизацией и реставрацией основных средств, независимо от объема работ по их осуществлению, списываются на увеличение стоимости объектов.

Содержание и характеристика понятий «капитальный ремонт», «реконструкция» и «модернизация» очень похожи и во многих случаях их невозможно различить. Рассмотрим отличия этих понятий, указанные в таблице 1.

Рассмотрев признаки и перечень работ по выполнению модернизации, реконструкции и капитального ремонта основных средств, можно сделать заключение, что между ними имеется много общего: наличие проектно-сметной документации, длительность их проведения, стоимость выполненных работ, предусмотренных проектной документацией. В то же время затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств списывают после выполнения работ на увеличение стоимости основных средств, а затраты на их капитальный ремонт – в затраты на производство продукции независимо от стоимости и продолжительности ремонта.

Необходимо отметить, что в некоторых зарубежных странах затраты на капитальный ремонт включаются в затраты на производство продукции (работ, услуг) не выше установленных нормативов, а затраты на ремонт основных средств, превышающие норматив, относятся на увеличение стоимости объектов основных средств.

Таблица 1 – Признаки и отличительные характеристики работ по капитальному ремонту, модернизации и реконструкции основных средств.

Наименование производимых работ	Проектно-сметная документация	Определение выполняемых работ	Длительность выполнения работ
Капитальный ремонт объекта	Разрабатывается	Совокупность работ, включая строительномонтажные, пусконаладочные, и мероприятий по восстановлению утраченных в процессе эксплуатации технических и потребительских качеств объекта, осуществляемых путем восстановления, улучшения и замены отдельных конструкций, деталей, оборудования объекта	В зависимости от объемов работ
Реконструкция объекта	Разрабатывается	Совокупность работ, в т.ч. строительномонтажных, и других мероприятий, направленных на использование по новому назначению объекта и связанных при необходимости с дополнением его технологической схемы, с заменой морально устаревших и изношенных частей, обеспечивающих получение более высоких качественных и количественных показателей объекта	Согласно сметной документации
Модернизация объекта	Разрабатывается	Совокупность работ по усовершенствованию объекта путем замены его конструктивных элементов более эффективными, приводящая к повышению технического уровня и экономических характеристик объекта	В зависимости от объемов строительных работ

На основании вышеизложенного предлагается принять следующие пути улучшения учета затрат на ремонт основных средств:

1. Разработать и утвердить в установленном порядке стоимостной норматив затрат на капитальный ремонт основных средств, при превышении которого затраты на ремонт списывать на увеличение стоимости объектов.

2. Затраты на капитальный ремонт основных средств, который отвечает требованиям Закона Республики Беларусь от 05.07.2004 г. № 300-З «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь» в состав производственных затрат не включать, а списывать на увеличение стоимости объектов.

Рассмотренные отдельные недостатки в оценке и учете основных средств в Республике Беларусь позволяют сделать заключение, что необходимо и дальше проводить исследования, направленные на совершенствование учета основных средств, которые будут способствовать получению необходимой информации для управления и анализа эффективности их использования.

Заключение. Имеющиеся законодательные и нормативные документы по учету основных средств в Республике Беларусь в основном отвечают требованиям учета, сохранности и представления необходимой информации для управления и контроля за эффективностью их использования. Однако исследованием установлено, что учет и оценка основных средств имеют значительные недостатки как при определении первоначальной стоимости, так и при их списании.

Поэтому считаем, что изложенные в статье отдельные проблемы в учете и амортизации основных средств, а также основные направления их решения будут способствовать улучшению качества законодательных документов, издаваемых в Республике Беларусь, совершенствованию учета основных средств и повышению эффективности их использования субъектами хозяйствования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности».
2. Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национально банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности».
3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 «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».

4. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов».
5. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета».
6. Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов».
7. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2011 № 23 «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».

PROBLEMS AND WAYS OF IMPROVEMENT OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN THE ORGANIZATIONS OF REPUBLIC OF BELARUS

Mikhailkevich A.P., Professor of the Belarus State Economic University

***Abstract.** In article the operating techniques of assessment and accounting of the arriving objects of the fixed assets and leaving in various directions, an order of charge of their depreciation are considered and also shortcomings of accounting of fixed assets are revealed and ways of their elimination are proved that will promote improvement of quality of information formed in an accounting system which use considerably will increase efficiency of use of fixed assets.*

***Keywords:** account, fixed assets, assets, depreciation.*