

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

А. С. БАДЯЙ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НЕПРОИЗВОДСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И СТРАН ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

В статье исследуются возможности гармонизации бухгалтерского учета основных средств социально-культурного и жилищного назначения в промышленных организациях Республики Беларусь и стран Европейского союза. Вместо существующей практики учета основных средств, как приносящих, так и не приносящих экономические выгоды, на одном синтетическом счете автор рекомендует остаточную стоимость уже имеющихся у организации основных средств социально-культурного и жилищного назначения отражать в составе нераспределенной прибыли, а затем в качестве убытка организации. При поступлении новых объектов социального назначения в организацию понесенные расходы следует отражать как расходы социального характера.

Ключевые слова: основные средства непроизводственного назначения; амортизация основных средств.

УДК 657.22:658.152(476)

В настоящее время в условиях интеграции промышленных организаций Республики Беларусь в международное экономическое пространство возникает необходимость соблюдения принципов единства формирования показателей в бухгалтерском учете и отчетности. В связи с этим одним из наиболее важных направлений развития бухгалтерского учета и отчетности промышленных организаций Республики Беларусь является их гармонизация с требованиями МСФО и Директивы 2013/34/ЕС, а также со сложившейся практикой в организациях стран Европейского союза. Однако на сегодняшний день несоответствие методики бухгалтерского учета основных средств социально-культурного и жилищного назначения требованиям МСФО препятствует такой гармонизации.

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

Бухгалтерский учет основных средств в промышленных организациях Республики Беларусь регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов от 30 апреля 2012 г., № 26 (далее — Инструкция № 26) [1].

Названная выше Инструкция одним из критериев признания активов в качестве основных средств определяет следующее: «...*организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов...*» [1].

В международной практике порядок учета основных средств регламентируют МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [2]. Критерии признания первоначальной стоимости основных средств в качестве актива, сформулированные в Инструкции № 26, соответствуют определению понятия «основные средства» и критериям признания, сформулированным в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [2].

Кроме того, Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-З, в ред. Закона Республики Беларусь от 04.06.2015 г. № 268-З определяет понятие *активы* как «...*имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которых организация предполагает получение экономических выгод...*» [3].

Так как основные средства социально-культурного и жилищного назначения не приносят экономических выгод организации или же приносят выгоды, не сопоставимые с расходами на их содержание, то признание их не только в качестве основных средств, но и в качестве активов промышленными организациями Республики Беларусь является неправомерным и противоречит требованиям Инструкции № 26, Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», а также требованиям МСФО.

В связи с тем что полный отказ от основных средств социально-культурного и жилищного назначения невозможен в условиях реализуемой социально ориентированной модели экономики, необходимо обеспечить их достоверный бухгалтерский учет, который будет соответствовать требованиям МСФО и Директивы 2013/34/ЕС [2; 4].

Инструкция № 26 регулирует бухгалтерский учет всех видов основных средств промышленных организаций Республики Беларусь, в том числе и основных средств социально-культурного и жилищного назначения. Данная Инструкция определяет, что «основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства»...» [1]. В свою очередь «...фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) основных средств, получением основных средств ... доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»...» [1].

Счет бухгалтерского учета определяется как «...способ группировки и текущего учета однородных по экономическому содержанию хозяйственных средств предприятия, их источников, а также хозяйственных процессов...» [5, 880].

В связи с тем что разделение основных средств по критерию участия в предпринимательской деятельности промышленной организации отсутствует не только при формировании их первоначальной стоимости на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», но и при их дальнейшем учете на счете 01 «Основные средства», то на данных счетах формируется неоднородная по своему экономическому содержанию информация.

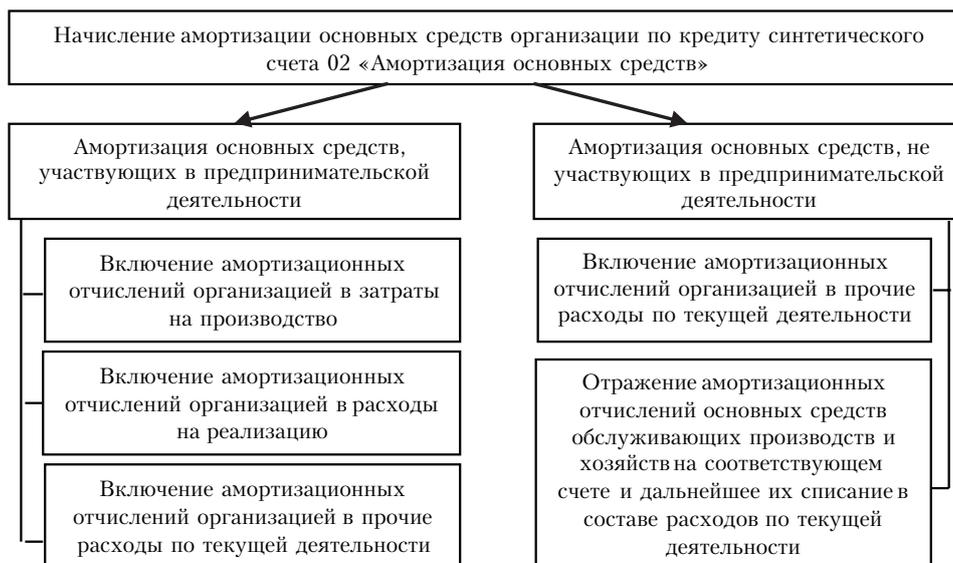
Проблема формирования неоднородной информации на счетах бухгалтерского учета напрямую связана с несовершенством классификации основных средств. Используемая на практике классификация основных средств, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании

утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь» от 30 сентября 2011 года № 161 (далее — Постановление № 161) не соответствует международным стандартам и требованиям [6]. Это связано с тем, что группы основных средств должны определяться исходя из их экономической сущности и характера использования, тогда как Постановление № 161 в части зданий, сооружений и передаточных устройств классифицирует основные средства в зависимости от материалов, использованных для их возведения [6]. Такой подход в корне не соответствует требованиям МСФО, Директивы 2013/34/ЕС и сложившейся практике бухгалтерского учета основных средств в промышленных организациях стран Европейского союза.

В соответствии с Постановлением № 161 в группе «здания» выделяется подгруппа «здания производственные и непроизводственные», объединение которых в бухгалтерском учете в одну подгруппу является недопустимым в связи с их различной экономической сущностью и использованием. Непроизводственные основные средства включают в себя основные средства социально-культурного назначения. В свою очередь здания жилого назначения выделяются отдельной подгруппой также в составе группы «здания» [6]. Группа «здания» в соответствии с существующей классификацией является неоднородной, а также включение в ее состав не приносящих экономических выгод основных средств противоречит требованиям Инструкции № 26, Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», а также требованиям МСФО и Директивы 2013/34/ЕС [1–4].

Форма государственной статистической отчетности 1-ф (ос) «Отчет о наличии и движении основных средств и других долгосрочных активов» предполагает классификацию основных средств по их видам на основании Постановления № 161 [7]. В связи с этим неоднородность группы «здания» при их классификации влияет на достоверность показателя «здания» в названной выше форме статистической отчетности.

Несмотря на отсутствие самостоятельного учета и классификации основных средств социально-культурного и жилищного назначения, в существующей практике бухгалтерского учета установлен специальный порядок формирования амортизационных отчислений по ним исходя из критерия участия в предпринимательской деятельности организации (см. рисунок) [8].



Процесс формирования амортизационных отчислений основных средств промышленных организаций

Примечание: наша разработка на основе [8].

Формирование амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета представлено в табл. 1.

Таблица 1. Формирование амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета

Формирование амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета	Корреспонденция счета	
	Дебет	Кредит
<i>Амортизация основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности</i>		
Включение амортизационных отчислений организацией в затраты на производство	Счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательные производства», счет 25 «Общепроизводственные затраты», счет 26 «Общехозяйственные затраты», счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	Счет 02 «Амортизация основных средств»
Включение амортизационных отчислений организацией в расходы на реализацию	Счет 44 «Расходы на реализацию»	Счет 02 «Амортизация основных средств»
Включение амортизационных отчислений организацией в прочие расходы по текущей деятельности	Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» либо счет 91 «Прочие доходы и расходы»	Счет 02 «Амортизация основных средств»
<i>Амортизация основных средств, не участвующих в предпринимательской деятельности</i>		
Включение амортизационных отчислений организацией в прочие расходы по текущей деятельности	Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	Счет 02 «Амортизация основных средств»
Отражение амортизационных отчислений основных средств обслуживающих производств и хозяйств на соответствующем счете и дальнейшее их списание в составе расходов по текущей деятельности	Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	Счет 02 «Амортизация основных средств»
	Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Примечание: наша разработка на основе [8].

Так как основные средства социально-культурного и жилищного назначения не участвуют в предпринимательской деятельности, то амортизационные отчисления по ним включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности. Расходы, связанные с созданием данных объектов учета, капитализируются, а их признание в качестве непосредственно расходов откладывается во времени на срок, равный сроку полезного использования таких основных средств, который на практике превышает 30 лет [6]. Так как в соответствии с требованиями МСФО и сложившейся практикой в организациях стран Европейского союза не приносящие экономических выгод активы не признаются в качестве основных средств, то в случае создания или приобретения организацией объектов социально-культурного и жилищного назначения все понесенные расходы признаются в качестве текущих расходов социального характера и не должны капитализироваться.

На основании проведенного исследования учета основных средств социально-культурного и жилищного назначения нами были предложены возможные варианты их учета промышленными организациями Республики Беларусь, сравнительная характеристика которых представлена в табл. 2.

Таблица 2. Сравнительная характеристика возможных вариантов учета основных средств социально-культурного и жилищного назначения

Название возможного варианта учета	Преимущества и недостатки возможного варианта учета	
	Преимущества	Недостатки
Формирование основных средств социально-культурного и жилищного назначения на отдельном счете в составе долгосрочных активов организации	<ol style="list-style-type: none"> 1. Признание самостоятельного объекта учета «Основные средства социально-культурного и жилищного назначения» в составе долгосрочных активов организации 2. Выделение синтетического счета «Основные средства социально-культурного и жилищного назначения» 3. Формирование однородной информации на счете 01 «Основные средства» 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Необоснованное завышение величины долгосрочных активов 2. Формирование недостоверной стоимости основных средств не основываясь на будущих экономических выгодах от их использования 3. Капитализация расходов социального характера
Формирование основных средств социально-культурного и жилищного назначения на отдельном счете с проведением их обязательного обесценения в составе долгосрочных активов организации	<ol style="list-style-type: none"> 1. Обязательное проведение обесценения 2. Формирование достоверной стоимости основных средств в соответствии с их справедливой стоимостью или ценностью использования 3. Признание отдельного объекта учета «Основные средства социально-культурного и жилищного назначения» в составе долгосрочных активов организации 4. Выделение синтетического счета «Основные средства социально-культурного и жилищного назначения» 5. Формирование однородной информации на счете 01 «Основные средства» 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ценность использования таких основных средств чаще всего равна нулю, так как будущие денежные потоки от такого использования не ожидаются или несопоставимы с расходами по содержанию актива 2. Формирование возмещаемой суммы будет осложнено невозможностью определения текущей рыночной стоимости, что связано с отсутствием активного рынка
Формирование основных средств социально-культурного и жилищного назначения на отдельном забалансовом счете	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отражение самостоятельно-го объекта учета «Основные средства социально-культурного и жилищного назначения» на соответствующем забалансовом счете 2. Формирование однородной информации на счете 01 «Основные средства» 3. Отсутствие завышения долгосрочных активов промышленной организации 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Невозможность капитализации расходов по возведению или приобретению активов на забалансовом счете 2. Отражение потери стоимости объектов на забалансовом счете
Формирование основных средств социально-культурного и жилищного назначения как результата реализованного инвестиционного проекта	<ol style="list-style-type: none"> 1. Признание как самостоятельного объекта учета зависит от окупаемости инвестиционного проекта и будущих экономических выгод от их использования 2. Выделение отдельного синтетического счета «Основные средства социально-культурного и жилищного назначения» 3. Формирование однородной информации на счете 01 «Основные средства» 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отсутствие окупаемости инвестиций 2. Так как инвестиционные проекты в социальную сферу не приносят экономических выгод, использование данного варианта учета на практике нецелесообразно
Отражение основных средств социально-культурного и жилищного назначения в качестве расходов промышленной организации	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отсутствие завышения величины долгосрочных активов 2. Соответствие требованиям МСФО и Директивы 2013/34/ЕС 3. Повышение достоверности формирования показателей бухгалтерского учета и отчетности 4. Отсутствие капитализации расходов организации 5. Своевременное отражения социальных расходов организации 6. Формирование однородной информации на счете 01 «Основные средства» 	—

На основании проведенной сравнительной характеристики возможных вариантов учета основных средств социально-культурного и жилищного назначения можно сделать вывод, что наиболее достоверным является вариант их учета в качестве расходов промышленных организаций. Такой подход полностью соответствует МСФО и Директиве 2013/34/ЕС и позволит гармонизировать учет основных средств промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского союза.

Для внедрения данного варианта учета основных средств социально-культурного и жилищного назначения в существующую практику учета необходимо остаточную стоимость имеющихся у организации таких основных средств отразить в составе нераспределенной прибыли по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль» и кредиту счета 01 «Основные средства», а затем в качестве убытка организации — по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль».

В случае необходимости отражения в учете новых объектов социально-культурного и жилищного назначения промышленной организацией следует признавать расходы на их возведение и приведение в состояние, пригодное для использования как расходы по текущей деятельности социального характера. Такие социальные расходы следует отражать по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет «Расходы социального характера» в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 23 «Вспомогательные средства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других счетов.

Реализация такого подхода учета основных средств социально-культурного и жилищного назначения в промышленных организациях Республики Беларусь позволит:

- 1) своевременно отражать расходы социального характера;
- 2) формировать достоверные показатели основных средств в бухгалтерской отчетности;
- 3) выполнять требования закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и Инструкции № 26 в части признания активов в качестве основных средств и имущества в качестве активов;
- 4) привести в соответствие отечественную практику учета основных средств с требованиями МСФО и Директивы 2013/34/ЕС;
- 5) гармонизировать практику учета основных средств с организациями стран Европейского союза.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившим силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2018.

2. 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 авг. 2016 г., № 657/20 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3961&p0=C21600657>. — Дата доступа: 23.06.2018.

3. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З : с изм. и доп. от 04.06. 2015 г. № 268-З // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — Режим доступа: <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=H11300057>. — Дата доступа: 23.06.2018.

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=CEL_EX:32013L0034. – Date of access: 23.06.2018.

5. Новый экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – 3-е изд. – М. : Ин-т новой экономики, 2015. – 1088 с.

6. Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 161 : в ред. от 10.04.2017 г. № 9 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

7. Об утверждении формы государственной статистической отчетности 1-ф (ос) «Отчет о наличии и движении основных средств и других долгосрочных активов» [Электронный ресурс] : постановление Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 3 авг. 2016 г., № 103 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: http://www.belstat.gov.by/informatsiya-dlya-respondenta/gosudarstvennye-statisticheskie-nablyudeniya/formy-gosudarstvennyh-statisticheskikh-nablyudeniya_2/albom-form-tsentralizovannyh-statisticheskikh-nablyudeniya-na-2016-god/statistika-finansov/. – Дата доступа: 23.06.2018.

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 06.05.2014 г. № 35/23/26 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/document/?guid=3961&p0=W20921041>. – Дата доступа: 23.06.2018.

ALINA BADZIAI

**ENHANCEMENT OF ACCOUNTING FOR
NON-PRODUCTIVE FIXED ASSETS IN
ORGANIZATIONS OF THE REPUBLIC OF
BELARUS AND EUROPEAN UNION COUNTRIES**

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

Abstract. The article examines the possibility of harmonization of accounting for fixed assets of socio-cultural and residential use in the industrial organizations of the Republic of Belarus and countries of the European Union. Instead of the existing practice of recording fixed assets, both bringing and not bringing economic benefits, in one synthetic account, the author recommends posting residual cost of existing fixed assets of socio-cultural and residential use to retained earnings and then as a loss of the entity. Incoming objects of social use and the expenses incurred should be recorded as social expenses.

Keywords: non-productive fixed assets; depreciation of fixed assets.

UDC 657.22:658.152(476)

*Статья поступила
в редакцию 27.06. 2018 г.*