

УДК 657.421(476)

СРАВНЕНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Статкевич Д.А., к.э.н., доцент УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье рассмотрено общее и отличия в бухгалтерском учете основных средств в Республике Беларусь и в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности 16 "Основные средства" и другими международными стандартами финансовой отчетности. Проведено сравнение определения, классификации, оценки, амортизации основных средств.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, основные средства, МСФО, амортизация.

Учёт основных средств занимает одну из ключевых позиций как в национальных, так и в международных стандартах бухгалтерского учёта. В связи с этим представляется целесообразным рассмотрение особенностей учёта основных средств в соответствии с нормами МСФО. В соответствии с международными стандартами финансовой отчётности (МСФО) основным стандартом, регулирующим порядок учёта основных средств является МСФО 16. Кроме того, используются следующие стандарты МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 17 «Аренда», МСФО 23 «Затраты по займам», МСФО 36 «Обесценение активов» [1].

В МСФО балансовая стоимость - сумма, в которой актив признается после вычета сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от его обесценения.

В постановлении Министерства финансов Республики Беларусь № 26 от 30 апреля 2012 г. "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" (далее - инструкции 26) и в других нормативных документах про балансовую стоимость ничего не сказано, но дано определение остаточной стоимости, которое по смыслу совпадает с определением балансовой стоимости. [2]

В МСФО 16 в отличие от нашей инструкции 26 сказано о том, что проценты по кредитам и займам учитываются в соответствии с МСФО 23 "Учет затрат по займам".

В определении основных средств, данном в инструкции 26, присутствует критерий, присущий для всех активов - это намерение организации получать экономические выгоды от использования активов. Этот критерий нет необходимости включать в определение основных средств. В международной практике в определении, как видно уходят от конкретизации отчетного периода. В нашей стране важным является то, что к основным средствам относятся активы, предназначенные для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев.

В МСФО широко используется термин справедливая стоимость.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. На справедливую стоимость ссылаются в разных оценках. Так, первоначальная стоимость - сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО 2 "Выплаты на основе акций".

Убыток от обесценения - сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Возмещаемая сумма - большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или ценности его использования.

Первоначальная стоимость основных средств при обмене оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда: операция обмена не имеет коммерческого содержания или ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддаются надежной оценке. Такой порядок оценки приобретенного объекта применяется даже в

том случае, если организация не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретенный объект не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

В нашем законодательстве ушли от понятия справедливая стоимость. Аналогом справедливой стоимости является текущая рыночная стоимость, которая представляет собой сумму денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях.

Но надо также учитывать, что в международной практике наряду со справедливой стоимостью используются следующие виды оценок.

Текущая стоимость, которую мы называем переоцененной, представляет количественное выражение денежных средств или их эквивалентов, которое пришлось бы выплатить в данный момент при необходимости замены данного объекта имущества новым.

В качестве текущей стоимости чаще всего используют рыночную стоимость объектов либо их аналогов. В сложных случаях — экспертную оценку, основанную на изучении рыночной конъюнктуры и иных факторов.

Стоимость реализации (погашения) составляет сумму денежных средств или их эквивалентов, за которую тот или иной объект активов (имущества) может быть продан на рынке в ходе обычной коммерческой операции. Иначе говоря, это цена продажи объекта за вычетом торговых издержек. Стоимость реализации позволяет определить величину упущенной выгоды в случае, если данный объект не будет продан. Стоимость реализации определяется также при наступлении срока ликвидации объекта. [3]

Учитывая вышеизложенное можно сделать выводы, что в нашей экономической реальности разница между текущей стоимостью, стоимостью реализации и справедливой стоимостью не заметна.

В международной практике используется специфичный подход к классификации основных средств. Так, класс основных средств представляет собой группу активов, имеющих сходные признаки, включая их основные свойства и характер использования в деятельности организации. Используются следующие классы основных средств:

- земля;
- земля и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы; и
- офисное оборудование.

В нашей стране основные средства классифицируются на здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование (силовые, рабочие машины и оборудование, измерительные, регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, вычислительная техника), транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности и другие виды основных средств. [4]

Как видно из приведенного сравнения видов основных средств, в нашей стране используется более совершенная классификация. Так, водные и воздушные суда, автотранспортные средства относятся к транспортным средствам. Мебель и офисное оборудование относятся к хозяйственному инвентарю.

Согласно МСФО 16 после признания основных средств организация должна выбрать либо модель учета по первоначальной стоимости либо модель учета по переоцененной стоимости применять выбранную политику ко всему классу основных средств.

В соответствии с моделью учета по первоначальной стоимости после признания объекта основных средств в качестве актива, он должен учитываться по своей первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

В соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости после признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учету по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую

стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, чтобы не допустить существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости по состоянию на дату окончания отчетного периода.

Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости переоцениваемых объектов основных средств. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Некоторые объекты основных средств характеризуются значительными и волатильными изменениями справедливой стоимости, что вызывает необходимость в проведении ежегодной переоценки. Проведение таких частых переоценок не требуется для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям. В таких случаях необходимость переоценки может возникать только каждые 3 - 5 лет.

После переоценки объекта основных средств балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости. На дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

1) валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения; либо

2) накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива.

Нашим законодательством конкретизированы случаи проведения переоценки, а также предложенное ограниченное количество методов переоценки. Установлено, что переоценка (изменение стоимости) основных средств, осуществляется в отношении зданий, сооружений и передаточных устройств всеми организациями в случае достижения показателя уровня инфляции в ноябре текущего календарного года за предшествующий ему период с даты проведения последней переоценки, осуществленной в обязательном порядке в соответствии с требованиями законодательства, рассчитываемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом, 100 и более процентов.

При ненаступлении вышеуказанного случая переоценка зданий, сооружений и передаточных устройств проводится по решению организации или собственника ее имущества.

В отношении других основных средств переоценка проводится по решению организации или собственника ее имущества;

При переоценке имущества организации в нашей стране применяют следующие методы:

- прямой оценки - пересчет стоимости объектов имущества в цены на 1 января года, следующего за отчетным, на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью;

- пересчета валютной стоимости - пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря отчетного года;

- индексный - пересчет стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет, отражения объектов в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. [5]

Есть отличия и в начислении и отражении в учете амортизации. Так, в международной практике сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива. Для распределения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции.

У нас амортизация используемых в предпринимательской деятельности основных средств относится на затраты. Установлено 3 способа начисления амортизации: линейный; нелинейный; производительный. При нелинейном способе начисления амортизации используются следующие методы: прямой метод суммы чисел лет, обратный метод суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза. [6]

Рассмотрев бухгалтерский учет основных средств по МСФО 16 «Основные средства» и нормативные документы Республики Беларусь, можно сказать, что в Беларуси проводится активная работа по поэтапной гармонизации бухгалтерского учета с международной практикой. Реформирование национального бухгалтерского учета обусловлено, во-первых, процессами глобализации экономики и расширения участия Республики Беларусь в мировой экономической интеграции, а во-вторых, необходимостью законодательного закрепления современных положений теории и практики бухгалтерского учета. Составление отчетности в соответствии с МСФО необходимо организациям республики для выхода на первичный публичный выпуск акций, получения кредитов в зарубежных банках, а также для объективной оценки их финансового состояния со стороны потенциальных инвесторов. Выход на международные рынки капитала позволит белорусским организациям привлечь инвестиции, что даст хороший толчок для их развития.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19 августа 2016 г. № 657/20 "О введении в действие на территории Республики Беларусь международных стандартов финансовой отчетности и их разъяснений, принимаемых фондом международных стандартов финансовой отчетности" // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 26 от 30 апреля 2012 г. "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". // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
3. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 6-е изд. Москва: ИНФРА-М, 2013. – 506с.
4. Постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. N 161 "Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь" // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
5. Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 N 622 "О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования" (далее - Указ N 622) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
6. Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 N 37/18/6 "Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов" // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.

COMPARISON OF FIXED ASSETS ECCOUNTING IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS FINANCIAL REPORTING AND IN ACCORDANCE WITH THE LEGISLATION OF THE REPUBLIC OF BELARUS

Statkevich Dzmitry

Abstract. The article considers the general and differences in the accounting of fixed assets in the Republic of Belarus and in accordance with the international standard of financial statements 16 "Fixed Assets" and other international financial reporting standards. Comparison of the definition, classification, valuation, depreciation of fixed assets.