

**П**роблемы совершенствования учета основных средств довольно активно обсуждаются на страницах журналов. В частности, обсуждаются вопросы порядка начисления и отражения в учете амортизации, оценки основных средств, включения в себестоимость продукции затрат на ремонт и т.д. Решение этих проблем в период перехода к рыночной экономике позволит более комплексно подойти к пересмотру такого важного основополагающего документа, как Положение по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. N 118, в редакции от 28 декабря 2003 г. N 183.

В учете основных средств весьма важным по своему значению является понятие инвентарного объекта как имущественной единицы основных средств и как единицы их учета. Необычайное многообразие основных средств по конструкции, различию выполняемых функций, внешней форме, непосредственному сочленению между собой, а иногда и по хозяйственному использованию затрудняет такую формулировку понятия инвентарного объекта, которая давала бы простое и ясное применение во всех случаях определения его сущности и состава. Четкое определение понятия инвентарного объекта по главнейшим видам основных средств позволяет упорядочить многие вопросы, связанные с оценкой, начислением амортизации, аналитическим учетом, финансированием капитальных вложений.

Согласно вышеназванному Положению по бухгалтерскому учету основных средств (в новой редакции) «инвентарным объектом считается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, а также обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный

## Учет основных средств

**Клара СНИТКО,**  
доцент БГЭУ, кандидат экономических наук

нормативный срок службы или срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект» (п.4).

Из этого определения вытекает, что инвентарный объект должен представлять собой технически законченную единицу учета основных средств, которая выделяется благодаря самостоятельным эксплуатационным возможностям. К инвентарному объекту может относиться также комплекс конструктивно сочлененных предметов, который представляет собой несколько предметов, имеющих общие управление, приспособления и принадлежности, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. Следовательно, учетная единица содержит одно свойство — самостоятельное функционирование. В то же время технический прогресс (расширяющееся применение конвейерного производства, механизация и автоматизация, внедрение гибких технологических процессов с применением роботов во всех отраслях промышленности) приводит к постоянному возрастанию взаимосвязи отдельных видов основных средств. Эта взаимосвязь прежде всего проявляется в том, что инвентарные объекты все в большей мере объединяются в более крупные комплексы основных средств, стоимость которых может исчисляться уже сотнями миллиардов рублей, включая в себя десятки и сотни относительно самостоятельных объектов.

Из этой взаимосвязи вытекает, что в условиях научно-технического прогресса во многих случаях отдельный инвентарный объект теряет способность к самостоятельному функционированию и может участвовать в производственном процессе только в

соединении с другими инвентарными объектами и в то же время не быть с ними конструктивно сочлененным.

Например, современное техническое обеспечение автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета и экономического анализа представляет собой вычислительный комплекс, состоящий из нескольких вычислительных машин, объединенных в локальную сеть. Каждый входящий в комплекс объект имеет самостоятельный нормативный срок использования, свою первоначальную стоимость. Все объекты этого комплекса в технологическом процессе взаимосвязаны, и в то же время каждый из них может функционировать изолированно. В учетной практике сейчас постоянно возникает вопрос: как отразить такой комплекс в учетных регистрах? На каждый объект открывать инвентарную карточку или на весь комплекс в целом, куда отнести расходы по монтажу комплекса? Кроме того, неизвестно, как начислять амортизацию — дифференцированно или в целом на все объекты комплекса с установлением общего полезного срока использования и общего способа начисления амортизации; как определить этот общий срок полезного использования. На практике эти вопросы решаются по-разному. В одних организациях объекты такого комплекса отражают дифференцированно, т.е. каждому объекту присваивается свой инвентарный номер, открывается инвентарная карточка и устанавливается срок полезного использования. Но сложность заключается в определении первоначальной стоимости таких инвентарных объектов, так как часть суммы затрат по созданию комплекса может относиться ко всем инвентарным объектам, вошедшим в комплекс. И, следовательно, не ясно, к какому объекту затраты присоединить.

На других предприятиях таким комплексам присваивается один инвентарный номер и устанавливается единый срок полезного использования. Но здесь возникают вопросы уже в связи с различным нормативным сроком использования объектов, входящих в комплекс, т.к. приобретались они в разное время. Кроме того, такой комплекс не отвечает определению, приведенному в Положении, о выполнении своих функций только в составе комплекса, а не самостоятельно, и о том, что они должны быть смонтированы на одном фундаменте. Нет ответа на этот вопрос и в нормативных документах по учету основных средств. А ведь с определения инвентарного объекта и его первоначальной стоимости начинается учет основных средств.

Возрастающая технологическая взаимосвязь отдельных видов основных средств приводит к тому, что многие единичные средства труда становятся настолько специализированными, что вне системы с другими основными средствами не могут использоваться или находят применение только в исключительных случаях. Поэтому на практике те или иные решения в отношении обособленных комплексов основных средств принимаются исходя из эффективности функционирования всего комплекса, а не отдельного инвентарного объекта, входящего в этот комплекс.

Международными стандартами предусмотрено в случае, когда составные части объекта имеют разные сроки полезной службы или извлечение выгоды от использования отдельных частей происходит по различным схемам, требуя применения неодинаковых норм и методов амортизации, необходимо общую сумму затрат, связанных с активом, разделить на составные части и учитывать каждую часть отдельно (МСФО 16 п. 12).

При нынешней классификации основных средств невозможно или очень сложно получить информацию о комплексах основных средств, связанных с развитием научно-технического прогресса в организации и отрасли в целом, поскольку, с одной стороны, для

обеспечения контроля за сохранностью основных средств необходимо сохранить детальное отражение в учете имущества в разрезе инвентарных объектов, с другой — становится необходимым наряду с отдельными инвентарными объектами в качестве учетных единиц использовать также комплексы основных средств.

Поэтому в нормативных документах целесообразно установить две учетные единицы — инвентарные объекты и комплексы основных средств. Комплекс основных средств будет представлять собой систему средств труда или совокупность взаимосвязанных основных средств. Эти комплексы могут быть подразделены в соответствии со структурой капитальных вложений, что важно для планирования, составления баланса производственных мощностей, расчета количества рабочих мест. А внутри комплекса для расчета амортизации вести учет по каждому входящему в комплекс объекту.

Нуждается в совершенствовании действующий порядок оценки основных средств. В настоящее время объекты основных средств, созданные подрядным способом, зачисляются в основные средства по сметной стоимости; выстроенные же хозяйственным способом — в сумме фактических затрат на строительство. В связи с этим предлагается в основу оценки всех объектов строительства, независимо от способа работ, положить сметную стоимость, а суммы отклонений от сметной стоимости списывать на уменьшение или увеличение добавочного фонда.

Нельзя согласиться и с действующим в настоящее время порядком переоценки основных средств по состоянию на 1 января каждого года, в частности, переоценкой амортизации пропорционально соотношению амортизации к стоимости основных средств до переоценки и после переоценки по каждому объекту. Согласно вышеназванной Инструкции «амортизация представляет собой процесс систематического перенесения стоимости основных средств на затраты производства (расходы на реализацию), опера-

ционные и внереализационные расходы» (пункт 17). Но при переоценке амортизации вся сумма ее дооценки не попадает на себестоимость продукции, а списывается в дебет счета 83 «Добавочный фонд», уменьшая собственные средства организации. При такой методике частично теряется смысл переоценки, так как не вся дооцененная сумма основных средств будет в будущем возмещена путем включения в себестоимость продукции, а только за минусом дооцененной амортизации (т.е. дооценивается только остаточная стоимость основных средств).

Например, стоимость компьютера на 1 января 2003 года составила 6000 тыс. руб. Норма амортизации установлена в размере 20 процентов. За отчетный год начислена амортизация в размере 1200 тыс. руб. Коэффициент переоценки равен 1.1541. Восстановительная стоимость после переоценки будет составлять 6924,6 тыс. руб. ( $6000 \times 1.1541$ ), т.е. увеличится на 924,6 тыс. руб. На эту сумму будет составлена запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд». Одновременно дооценивается и сумма начисленной амортизации умножением восстановительной стоимости на расчетный коэффициент, который определяется отношением суммы амортизации, начисленной за весь период эксплуатации объекта, к первоначальной стоимости объекта ( $1200 \text{ тыс. руб.} : 6000 \text{ тыс. руб.} = 0,2$ ). Переоцененная сумма амортизации по данному объекту составит 1384,92 тыс. руб. ( $6924,6 \times 0,2$ ). На сумму дооценки амортизации в размере 184,92 тыс. руб. ( $1384,92 - 1200$ ) будет сделана запись по дебету счета 83 «Добавочный фонд» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

В результате не вся дооцененная сумма объекта будет включена в себестоимость продукции, а только разница между дооцененной первоначальной стоимостью объекта и амортизации в размере 739,68 тыс. руб. ( $924,6 - 184,92$ ).

Следовательно, списывая данный объект из эксплуатации, предприятие

Таблица 1

Отчетные периоды	Коэффициент пересчета	Восстановительная стоимость	Сумма начисленной амортизации
январь	1.0078	50 000 000	416 670
февраль	1.0573	50 390 000	419 917
март	1.0416	53 277 347	443 978
апрель	1.0093	55 493 685	462 447
май	0.9917	56 009 776	466 748
июнь	1.0289	55 544 895	462 874
июль	1.0341	57 150 143	476 251
август	1.0224	59 980 962	492 491
сентябрь	1.0312	60 422 779	503 523
октябрь	1.0102	62 307 970	519 233
ноябрь	1.0000	62 943 511	524 529
декабрь	1.0197	62 943 511	524 529
Итого:		5 713 190	

не будет иметь достаточно средств для приобретения нового объекта. При списании такого объекта финансовые результаты также не могут быть объективными вследствие списания завышенной суммы начисленной амортизации, т.е. с переоценкой. На наш взгляд, целесообразнее не производить ежегодную переоценку начисленной амортизации, а переоценивать только первоначальную (восстановительную) стоимость объектов основных средств. Второе решение данной проблемы — отнесение дооцененной суммы амортизации на издержки производства. При такой организации учета приведенное в Положении по учету основных средств определение амортизации будет полностью соответствовать проводимой работе на практике.

Кроме того, переоценка основных средств производится для приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие со складывающимся уровнем цен. Но в таком случае переоценку следует производить ежемесячно, что позволит предприятиям включать в себестоимость продукции реальную сумму амортизации. Обесценение имущества в условиях инфляции происходит ежемесячно, но амортизация в течение года рассчитывается от стоимости объекта на 1 января текущего года. В результате занижается себестоимость продукции, так как с учетом инфляции первоначальная стоимость объекта ежемесячно меняется, а расчет производится от первоначальной стоимости на начало года. Ежемесячная переоценка по сложившемуся за год коэффициенту изменения цен и расчет амортизации от переоцененной стоимости только по одному объекту показал значительное ее занижение. Для расчета была взята первоначальная стоимость металлорежущего оборудования стоимостью 50 000 тыс. руб. и коэффициенты изменения стоимости, приведенные Министерством статистики и анализа за 2003 год. Годовая норма амортизации установлена в размере 10 процентов. Результат расчета амортизации рассмотрим в таблице 1.

В итоге получили годовую сумму амортизации в размере 5 713 190 руб.

Организация за этот период начислила и включила в себестоимость продукции амортизацию по данному объекту в размере 5 000 000 руб. (50000000 × 10 : 100). Разница только по одному объекту и только за один год составила 713 190 руб.

Применение такой методики начисления амортизации позволит организациям сохранить собственные средства в условиях инфляции и накапливать реальную сумму для приобретения нового оборудования.

Особо следует выделить вопрос отражения начисленной амортизации по лизинговому оборудованию у лизингодателя. В соответствии с Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (пункт 56.1) установлено, что сумма начисленной амортизации по объектам, находящимся на балансе у арендодателя, отражается на издержках производства или обращения, а лизингодателем — в составе внереализационных расходов. В то же время в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета выручку от лизинговой деятельности предусмотрено отражать на счете 90 «Реализация». И это вполне логично, так как лизинговая деятельность традиционно является основным видом деятельности организации, а следовательно, и все расходы по этой деятельности, в том числе и сумма начисленной амортизации, должны отражаться на издержках производства, а выручка, полученная от этой деятельности, — на счете 90 «Реализация».

Нельзя согласиться и с изложенной в Инструкции к Типовому плану счетов методикой учета безвозмездного поступления основных средств через счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». В данном случае никаких вложений у предприятия нет, так как основные средства получены безвозмездно. А если данные средства требуют определенных вложений до введения в эксплуатацию, то на этом счете необходимо учитывать только реальные вложения предприятия и присоединять их к стоимости безвозмездно полученных основных средств. Стоимость безвозмездно полученных основных средств следует отражать по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления», а стоимость собственных вложений — по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналогично следует учитывать основные средства, внесенные учредителем в счет вклада в уставный фонд. Этот вопрос имеет принципиальное значение при расчете налога на прибыль, так как прибыль, направленная на капитальные вложения при полном использовании амортизационного фонда, подлежит льготированию. А сумма, использованная на приобретение основных средств, определяется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», и в данном случае будет неправомерно завышена. ■