

*Л. Л. Колесниченко*

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЁТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ**

*В статье рассмотрены основные различия в отечественных и международных правилах учета основных средств: в их составе, оценке и переоценке. Различия в национальных и международных стандартах учета основных средств показаны на примере ОАО «Гомсельмаш». Проведены необходимые расчеты и сделаны корректировочные записи по принятию на учет участка земли, занимаемого организацией, по переоценке объектов основных средств прямым методом. Обобщены полученные результаты.*

Значительное количество белорусских предприятий стремятся расширить свое влияние на рынки других стран, в том числе и с развитой экономикой. Основой выхода на мировой рынок является соответствие финансовой отчетности организации общепринятым международным нормам. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в Беларуси – это необходимость, поскольку их внедрение способствует переходу белорусской экономики на качественно новый уровень развития, когда главными ценностями становится благоприятный инвестиционный климат, прозрачность финансовой отчетности, открытость, достоверность финансового положения и результатов деятельности компаний.

В настоящее время в национальном бухгалтерском учете сохраняется еще достаточно много отличий от международных норм. Рассмотрим их на примере учета основных средств ОАО «Гомсельмаш».

Первое отличие касается состава основных средств. Согласно национальному стандарту в состав основных средств входят следующие виды объектов:

- 1 Здания.
- 2 Сооружения.
- 3 Передаточные устройства – водопроводная, электрическая, газовая и тепловая сети, телефонные и телеграфные сети.
- 4 Машины и оборудование:
  - силовые машины и оборудование, включающие все виды электрических агрегатов и двигателей (трактора, электродвигатели и т. п.);
  - рабочие машины и оборудование, непосредственно воздействующие на предметы труда в процессе создания продукта (сельскохозяйственные машины, машины для кормопроизводства, средства механизации в животноводстве);
  - измерительные и регулирующие приборы, лабораторное оборудование;
  - вычислительная техника.
- 5 Транспортные средства – все виды автомобилей, гужевой и водный транспорт, прицепы, электрокары и т. п.
- 6 Производственный и хозяйственный инвентарь: емкости для хранения жидких и сыпучих материалов, тара (фляги, бидоны и т. п.), мебель, офисное оборудование, противопожарный инвентарь и др.
- 7 Рабочий скот: лошади, волы, верблюды.
- 8 Продуктивный скот.
- 9 Многолетние насаждения: плодовые, ягодные, чайные и др.
- 10 Капитальные вложения по улучшению земель (без сооружений) – затраты по поверхностному улучшению земель сельскохозяйственного назначения.

11 Инструмент и прочие основные средства: инструмент, относимый по правилам бухгалтерского учета к основным средствам, капитальные затраты в арендуемые объекты и т. д. [1].

Состав основных средств согласно МСФО – это: земля, здания, оборудование, суда, самолеты, автотранспортные средства, мебель и прочие принадлежности, оборудование административных помещений.

Как видим, состав основных средств в Республике Беларусь приближен к составу основных средств по МСФО. Различие в том, что в состав основных средств у нас не включается земля. В отечественной практике земля, находящаяся в аренде, в постоянном или временном пользовании, не может быть отражена в составе долгосрочных активов и не рассматривается как актив организации. А земля, находящаяся в собственности субъекта хозяйствования, учитывается как актив.

Согласно мировой практике в балансе организации отражаются не только активы, находящиеся на праве собственности у субъекта хозяйствования, но и на праве владения, если они на данный момент времени или в будущем принесут ему доходы и могут быть достоверно оценены [2].

Учитывая вышесказанное и принимая во внимание тот факт, что земля переходит к другому собственнику только в случае ликвидации организации вместе со зданиями, расположенными на данном участке, мы считаем целесообразным отражать стоимость земли в составе основных средств с одновременным увеличением уставного капитала организации.

Покажем различия в национальных и международных правилах учета основных средств на примере ОАО «Гомсельмаш».

Общая площадь земли, находящаяся в постоянном пользовании ОАО «Гомсельмаш» оставляет 66,711 2 га или 667 112 м<sup>2</sup>. Кадастровая стоимость 1 м<sup>2</sup> земли в оценочной зоне, соответствующей объекту оценки – 10 981 000 руб. на дату кадастровой оценки 01.01.2016 г. Таким образом, стоимость земельного участка (права постоянного пользования) – 732 555,687 млн. руб.

Составим корректировочную проводку (таблица 1), с помощью которой введем земельный участок в состав основных средств ОАО «Гомсельмаш»:

Таблица 1 – Корреспонденция счетов по принятию участка земли в качестве основного средства

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1 Оприходование земельного участка как объекта ОС, в млн. руб.	01	80	732 555,687

Приняв землю в качестве объекта долгосрочных активов, мы получили существенное увеличение стоимости основных средств и величины собственного капитала.

Основные средства в национальном учете оцениваются по первоначальной стоимости (сумма фактических затрат организации на приобретение, доставку и доведения до рабочего состояния основных средств, т. е. это фактические затраты организации в момент ввода объекта основных средств в эксплуатацию), в балансе – по остаточной стоимости (стоимость, еще не перенесенная на готовую продукцию. Остаточная стоимость определяется как разность между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации и обесценением) [1].

В МСФО приобретаемые основные средства оцениваются по первоначальной стоимости, обмениваемые – по справедливой стоимости (сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами). В МСФО дано определение

возмещаемой величины – величины, которую предприятие ожидает возместить в результате будущего использования актива, включая его ликвидационную стоимость. В соответствии с МСФО возмещаемая сумма актива представляет собой наибольшее значение из двух величин: чистой продажной цены актива или ценности использования актива.

Под чистой продажной ценой актива понимается цена договора купли-продажи подобного актива либо другая информация, которая позволяет судить о возможной сумме от реализации актива. При определении чистой продажной цены вычитаются прямые дополнительные затраты на выбытие (затраты на демонтаж актива и др.). Определение ценности использования актива предполагает оценку расчетных поступлений и оттоков денежных средств, которые ожидаются от продолжающегося использования актива и его ликвидации. При рассмотрении ценности использования актива следует опираться на прогнозы потока денежных средств, которые должны быть основаны на последних финансовых бюджетах и сметах компании, а также на данных об экстраполяции отмеченной динамики показателей на перспективу (как правило, не свыше 5 лет). Предприятие должно периодически сравнивать балансовую стоимость основных средств и их возмещаемую величину.

МСФО не требуют всегда оценивать и чистую продажную цену актива, и ценность использования актива. Если одна из этих величин определена и она превышает балансовую стоимость, то нет необходимости рассматривать другую величину, так как ясно, что обесценения актива не произошло [2].

В отечественной практике не существует понятия справедливой стоимости, однако, процедура обесценения введена Инструкцией № 26.

МСФО предполагают использование переоценки, при этом частота переоценки зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Ежегодная переоценка рекомендуется для тех видов основных средств, по которым справедливая стоимость колеблется значительным образом, если колебания справедливой стоимости незначительны, то основные средства могут переоцениваться каждые 3–5 лет. В соответствии с МСФО при переоценке отдельного объекта основных средств необходимо переоценить всю группу, в состав которой он входит.

В отечественной практике для уточнения стоимости основных средств и приведения ее к современному уровню рыночных цен используется переоценка [3].

Обязательную переоценку проводят при достижении 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, который рассчитывает и публикует Белстат, 100 % и более. Для проведения переоценки зданий, сооружений и передаточных устройств по состоянию на 1 января 2017 г. ориентиром является показатель уровня инфляции в ноябре 2016 г. к декабрю 2013 г. Переоценка производится методом прямой оценки, пересчета валютной стоимости и индексным методом.

В соответствии с международными стандартами, в частности МСФО 16 «Основные средства», рекомендуется проводить переоценку основных средств в соответствии с концепцией справедливой стоимости. Некоторым аналогом концепции справедливой стоимости в Республике Беларусь является метод прямой оценки. Однако на использование данного метода налагается ряд ограничений.

Кроме того, как показывает практика, в нашей стране с целью экономии времени и упрощения процедуры переоценки основных средств бухгалтерами используется индексный метод, как наиболее простой и понятный. Но проблема состоит в том, что, упрощая себе жизнь, бухгалтера отражают в учете, и как следствие в отчетности, информацию о первоначальной стоимости основных средств, не соответствующую реалиям настоящего времени. Зачастую применение индексного метода переоценки основных

средств значительно занижает их стоимость, а, следовательно, и величину собственного капитала.

В ОАО «Гомсельмаш», как и в большинстве организаций Беларуси, переоценка также проводилась индексным методом. Рассмотрим далее пример переоценки методом прямой оценки, представленный в таблице 2.

Таблица 2 – Данные о первоначальной, остаточной стоимости и начисленной амортизации по основным средствам в ОАО «Гомсельмаш»

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Переоцененная стоимость, руб.	Амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Коэффициент износа	Удельный вес амортизации
Станок для резки металла	2 516 200	4 282 400	3 011 700	1 270 700	0,70	70,33
Трактор Беларус -1221	173 921 300	266 051 100	229 767 000	36 284 100	0,86	86,36
Станок абразивно-отрезной	17 234 700	29 332 300	24 873 700	4 458 600	0,85	84,80

Данные о рыночной стоимости основных средств представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Данные о рыночной стоимости основных средств

Наименование объектов	Первоначальная стоимость, руб.
Станок для резки металла	5 460 000
Трактор Беларус-1221	390 000 000
Станок абразивно-отрезной	12 500 000

Таким образом, для приведения показателей первоначальной стоимости, начисленной амортизации и остаточной стоимости основных средств в бухгалтерском балансе в соответствие с МСФО 16, необходимо провести переоценку по тем объектам основных средств, которые были оценены методом прямой оценки.

Скорректируем сумму амортизации, приходящуюся на переоцененные объекты основных средств (таблица 4).

Таблица 4 – Корректировка сумм начисленной амортизации вследствие переоценки основных средств

Наименование	Первоначальная стоимость по учетным данным, руб.	Коэффициент износа	Амортизация, руб.
Станок для резки металла	5460 000	0,70	3 822 000
Трактор Беларус-1221	390 000 000	0,86	335 400 000
Станок абразивно-отрезной	12 500 000	0,85	10 625 000

Корреспонденция счетов по учету переоценки (дооценки, уценки) основных средств в ОАО «Гомсельмаш» представлена в таблице 5.

В результате переоценки приведенных выше объектов основных средств первоначальная стоимость по строке 101 бухгалтерского баланса ОАО «Гомсельмаш» увеличилась на 108 294 200 руб., сумма амортизации по строке 102 также увеличилась на 92 169 600 руб. Соответственно, остаточная стоимость основных средств и добавочный

капитал возросли на 16 124 600 руб., что отражает реальную сумму собственного капитала организации.

Таблица 5 – Корреспонденция счетов по учету переоценки

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1 Дооценка первоначальной стоимости объекта основных средств «Станок для резки металла» (5 460 000–4 282 400)	01	83	1 177 600
2 Увеличение амортизации объекта основных средств «Станок для резки металла» в результате переоценки (3 822 000–3 011 700)	83	02	810 300
3 Дооценка первоначальной стоимости объекта основных средств «Трактор Беларус -1221» (390 000 000–266 051 100)	01	83	123 948 900
4 Увеличение амортизации объекта основных средств «Трактор Беларус-1221» в результате переоценки (335 400 000–229 767 000)	83	02	105 633 000
5 Уценка первоначальной стоимости объекта основных средств «Станок абразивно-отрезной» 12 500 000 – 29 332 700 = -16 832 300 , в том числе 29 332 300 – 17 234 700 = 12 097 600 сумма, на которую ранее была произведена дооценка 16 832 300 – 12 097 600 = 4 734 700 остальная сумма уценки, относимая на счет 91	83 91	01 01	12 097 600 4 734 700
6 Уменьшение амортизации объекта основных средств «Станок абразивно-отрезной» в результате переоценки 12 500 000*84,8 % = 10 600 000 амортизация (по текущей рыночной стоимости) 24 873 700 – 10 600 000 = 14 273 700 сумма, на которую должна быть уценка амортизации 17 234 700*84,8 % = 14 615 000 амортизация до первоначальной дооценки 24 873 700 – 14 615 000 = 10 258 700 сумма, на которую ранее была дооценка 14 273 700 – 10 258 700 = 4 015 000 сумма, на которую необходимо провести уценку амортизации	02 02	83 91	10 258 700 4 015 000

Таким образом, изучение международных норм и правил учета, а также принципов составления отчетности по основным средствам необходимо для понимания отчетности отечественных предприятий зарубежными компаниями, так как основные средства являются одним из наиболее сложных объектов учета.

Важным является изучение международных подходов к учету основных средств и рассмотрение возможности их применения в отечественном учете с целью наиболее оптимального использования в практической деятельности предприятий Республики Беларусь.

### Литература

1 Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 [Электронный ресурс]. – 2017. – URL: <http://www.minfin.gov.by> (дата обращения: 15.04.2017).

2 Международные стандарты финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – 2017. – URL: <http://www.minfin.gov.by> (дата обращения: 15.04.2017).

3 Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования от 05.11.2010 № 162/131/37 (в ред. от 10.12.2012 г) [Электронный ресурс]. – 2017. – URL: <http://www.minfin.gov.by> (дата обращения: 15.04.2017).

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ