

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

В статье рассмотрены острые вопросы, связанные с бухгалтерским учетом основных средств, их оценкой. Автором исследуется экономическая обоснованность амортизационных отчислений, выбор методов их начисления, применение справедливой оценки основных средств.

In the article critical questions of book keeping, of basic funds and their estimation are examined. The autor in vestigates economic validity of depreciation charges, a choice of methods of their charge, application of a fair estimation of basic funds.

Вопрос об инновационном направлении развития Беларуси, основанном на модернизации, глобальном перевооружении производственного потенциала, является весьма актуальным. В настоящее время недостаточно заниматься только модернизацией и обеспечением хозяйства новыми основными средствами, необходимо эффективно их использовать и управлять их движением. Кроме того, результаты переоценки основных средств, вариация способов начисления амортизации, методов определения и применения в учете стоимости основных средств, эффективное использование финансовых инструментов, выражением которых являются долгосрочные активы предприятия, составляют важное звено в современном управлении основными средствами предприятия. В свою очередь должно управление невозможно без качественной и своевременной информации, играющей подчас определяющую роль в обеспечении модернизации, высокой фондоотдачи и диверсификации каналов использования основных средств. Основным источником указанной информации остаются данные финансового учета.

Однако существует немало проблем в области финансового учета и оценки основных средств. Не утихают споры об экономической оправданности амортизационных отчислений и их роли в анализе финансовых результатов, порядке расчета амортизационных сумм, технике применения справедливой стоимости, технологии построения информационных каналов по движению данных об основных средствах, разграничению ответственности между центрами управления предприятием, принятию и обоснованию управленческих решений.

Поэтому вопросы совершенствования финансового учета основных средств остаются актуальными.

Одним из основных источников финансирования технического переоснащения предприятия являются амортизационные отчисления, образующиеся в процессе использования средств труда в материальном производстве. Величина амортизации является производной от стоимости средств труда, срока их использования и способа начисления амортизации [1].

Экономическое обоснование производства амортизационных отчислений по основным средствам предприятия выражается в стремлении создать амортизационный фонд путем резервирования затрат для обновления задействованных объектов по истечении сроков их использования.

Однако не подкрепленная гарантиями обновления в будущем, искусственно создаваемая сумма затрат по международным правилам отчетности искажает финансовый результат деятельности предприятия, а резервирование затратной части на практике у средней рентабельности предприятия расходуется скорее на текущие нужды.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) (статья 16 «Основные средства») амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться в прибыли или убытке, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива. Это позволяет в весьма мизерном размере субсидировать государством амортизационные суммы путем уменьшения налогооблагаемой базы по доходам, уменьшенным на сумму отчислений. По требованиям МСФО амортизация не является источником финансирования нового актива. В то же время фактическое резервирование реальных денежных средств для указанной цели на отдельных счетах в условиях рыночных принципов хозяйствования экономически не оправдано, ухудшает показатели деловой активности, отвлекает средства из хозяйственного оборота [2].

По мнению Ю. Васильева, производитель обязан производить накопление амортизационных отчислений, откладывая их из выручки за проданную продукцию. Поэтому внимание законодателей сосредотачивается на изменении, в основном повышении, норм амортизационных отчислений в целях стимулирования развития и совершенствования отечественных

производственных фондов [3]. Справедливо утверждение Н. В. Свиридовой о том, что амортизация может рассматриваться в рыночной экономике источником финансирования капитальных вложений исходя из ее финансовой составляющей – реальных денежных средств в выручке от реализации товаров (продукции, работ, услуг), которые и должны аккумулироваться для целевого их использования как в коммерческих, так и бюджетных организациях. Л. И. Проняева утверждает, что произошедшее упразднение счета «Амортизационный фонд», отражавшего накопление и использование амортизационных отчислений, привело к тому, что амортизацию и износ основных средств стали рассматривать как единый процесс.

В результате этого из учетной информации исчезли сведения об амортизационных накоплениях как источнике финансирования капиталовложений.

Такую ситуацию можно связать с кризисным положением отечественной экономики. В связи с резкой нехваткой финансовых ресурсов и наличием неплатежей средства амортизационного фонда обезличены и направляются преимущественно на текущие нужды предприятия. В то же время в экономике страны стоит острая проблема инвестиционных ресурсов. Структурная перестройка народного хозяйства невозможна без технического переоснащения производственного аппарата предприятий. Если бы амортизационный фонд, начисляемый предприятиям Республики Беларусь, был использован по назначению, то весь объем планируемых капитальных вложений был бы профинансирован без привлечения прибыли и заемных средств. Нецелевое использование ресурсов амортизационного фонда противоречит закономерностям воспроизводства основного капитала в условиях рыночного хозяйства. Решение этой проблемы связано с выходом Республики Беларусь из кризиса, стабилизацией производства, ростом финансовых ресурсов.

В этой связи становится невыполнимой задача превращения морального и материального износа в материальные ресурсы. Решить проблему эффективности амортизационных отчислений в условиях стратегии модернизации для предприятий, не обладающих высоким уровнем диверсификации деятельности, не имеющих инвестиционного сегмента, возможно при использовании специализированных фондов по управлению амортизационными счетами в аналогии с доверительным управлением либо финансовыми вложениями, производимых предприятием. В таком случае хозяйствующий субъект должен ежегодно представлять отчет о характере и эффективности использования амортизационных отчислений.

Метод начисления амортизации налогоплательщик самостоятельно определяет и отражает в учетной политике. Применений тот или иной метод для целей финансового учета, при стремлении сократить затраты целесообразно привести их учет в соответствие с положениями налогового учета. В настоящее время для целей налогообложения при нелинейном методе амортизация начисляется отдельно по каждой амортизируемой группе, а при применении линейного метода – по каждому объекту амортизируемого имущества [4].

Каждый метод имеет определенные преимущества, выбор которых зависит от условий и стратегии предприятия на перспективу.

Нельзя не согласиться с тем, что экономические выгоды предприятия связаны с максимально возможным ускорением амортизационных процессов. Тем не менее экономические условия хозяйствования имеют свои ограничения для такой максимизации. Во-первых, это уровень рентабельности текущей деятельности предприятия, который может увеличивать долю амортизационных отчислений в себестоимости продукции до определенного предела, определяемого размером текущей прибыли. Во-вторых, целесообразные сроки реинвестирования высвобождающихся амортизационных отчислений определяются объемом этих средств, необходимым для осуществления конкретных инвестиционных проектов. Оба эти фактора ограничивают «сверху» возможности ускорения амортизации. Поэтому оптимальный режим амортизации и учетная политика предприятия в этом вопросе должны определяться на основе методического подхода, исходя из конкретных экономических условий деятельности конкретного предприятия (как текущих, так и прогнозных). Грамотное применение законодательно разрешенных методов амортизации имущества позволит предприятию добиться определенных экономических выгод, а для акционеров и кредиторов – улучшить качество использования инвестированного капитала [5].

Определяющее значение в финансовом учете имеет оценка основных средств. На рисунке 1 даны определения понятия «оценка».



Рисунок 1 – Понятие категории «оценка»

В Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26, даны следующие виды стоимостных оценок:

- первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства;
- переоцененная стоимость – стоимость основного средства после его переоценки;
- остаточная стоимость – разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения;
- текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях [6].

Ценностью использования основного средства является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования, которая определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки определяются на период не более 5 лет [1].

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости, а к бухгалтерскому учету принимаются по первоначальной. Кроме того, различают и другие виды оценок основных средств.

Восстановительная стоимость – это оценка основных средств в возможных затратах их приобретения на данный момент. При этом полная восстановительная стоимость представляет собой стоимость создания (приобретения) новых видов основных средств, аналогичных имеющимся в организации.

Амортизационная стоимость – это стоимость объекта основных средств, от которой рассчитываются амортизационные отчисления.

Ликвидационная стоимость объектов основных средств представляет собой стоимость полезных отходов, полученных после ликвидации или реализации объекта и принятых к учету в определенной оценке [1].

Принятые оценки в нашей стране схожи с МСФО, но следует отметить, что в Республике Беларусь оценка объектов основных средств по справедливой стоимости не применяется, в то время как в мировом учете эта оценка имеет большое значение. Актуальность применения оценки по справедливой стоимости обуславливается необходимостью обеспечения внешних пользователей полной и достоверной бухгалтерской информацией с учетом всех особенностей рынка в реальных условиях.

Согласно статье 16 «Основные средства» МСФО справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными сторонами, желающими совершить такую операцию, осуществленной на общих условиях. Цель оценки по справедливой стоимости – определить цену, по которой проводилась бы операция по продаже актива между участниками рынка в текущих рыночных ценах [2].

Некоторые ученые-экономисты считают, что термин «справедливая стоимость» аналогичен термину «текущая рыночная стоимость». Это утверждение можно принять, но лишь частично. Справедливая стоимость – более широкое понятие, чем рыночная стоимость. Она требует

определения цены, которая признается справедливой для двух сторон в сделке, принимающих во внимание соответствующие преимущества или неудобства, которые каждая сторона получит от сделки. Напротив, рыночная стоимость требует, чтобы любые преимущества, которые не были бы доступны для всех участников рынка, были бы проигнорированы. Но рыночная стоимость актива является лучшим показателем справедливой стоимости, однако очень часто рыночные цены бывают недоступны по причине отсутствия активного рынка, в таком случае используют, например, дисконтированную или восстановительную стоимость.

Приоритет справедливой стоимости также объясняется непрерывностью деятельности организации. Если бы предполагалась ликвидация или сокращение объемов производства, а следовательно, распродажа имущества, тогда была бы актуальна оценка по рыночной стоимости, поскольку в отчетности отразилась бы реальная картина: сколько денег можно выручить от продажи имущества.

Применение справедливой стоимости становится эффективным с выходом на финансовый сектор, где интересно представить предприятие с наилучшей точки зрения для привлечения новых инвестиций.

В настоящее время вопрос внедрения в белорусскую учетную практику основных положений МСФО относительно справедливой стоимости стоит очень остро. Главной проблемой, противодействующей данному процессу, является несовершенство законодательной базы Республики Беларусь в области учета и оценки. Другой немаловажной проблемой является отсутствие скоординированного контроля над оценочными исследованиями справедливой стоимости объектов основных средств белорусских предприятий.

Для утверждения стандарта справедливой стоимости необходимо принять ряд мер (рисунок 2).

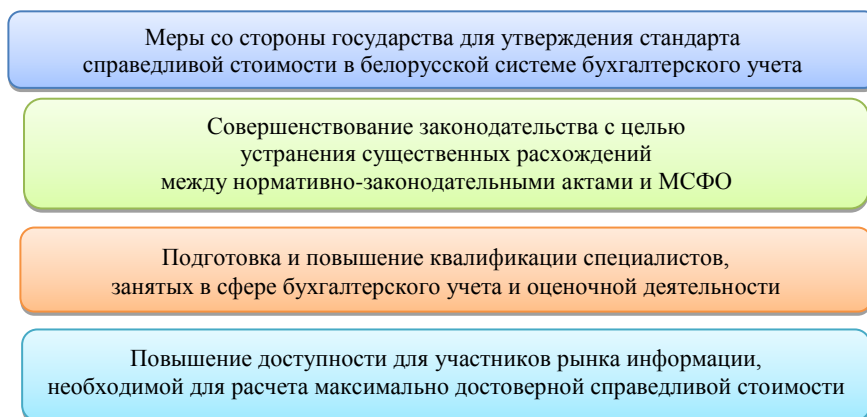


Рисунок 2 – Условия принятия стандарта справедливой стоимости в белорусской системе бухгалтерского учета

Утверждение стандарта справедливой стоимости в белорусской системе бухгалтерского учета является необходимым шагом, который призван обеспечить прорыв на принципиально новый уровень развития системы учета и оценки в Республике Беларусь.

Таким образом, введение всеобщего требования по принудительному использованию фонда амортизационных отчислений в процессе его формирования, а также применению справедливой стоимости, выбору оптимального порядка начисления амортизации сложно по причине невозможности установки универсального алгоритма. В данном случае верным остается индивидуальный подход к построению особенностей учетного процесса и использованию ресурсов, исходя из возможных, законодательно установленных порядков.

Список использованной литературы

1. **Бухгалтерский** учет : учеб. / П. Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – Минск : Выш. шк., 2013. – 543 с.
2. **Генералова, Н. В.** Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / Н. В. Генералова. – Минск : Проспект, 2008. – 161 с.
3. **Васильев, Ю.** Порядок учета и оценки основных средств в соответствии с МСФО / Ю. Васильев // Аудитор. – 2013. – № 5. – С. 38–46.
4. **Национальный** стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 10 дек. 2013 г. № 80 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный

ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

5. **Кадушкин, А. И.** Оценка влияния способов амортизации основных средств на рационализацию денежных потоков производственной компании / А. И. Кадушкин, Н. Б. Михайлова // Гл. бухгалтер. – № 16. – 2013. – С. 57–61.

6. **Инструкция** по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.