

УДК 657

А. П. Шевлюков (BUIFM@yandex.ru),
доктор экономических наук,
профессор, заведующий кафедрой
Беларусского торгово-экономического
университета потребительской кооперации

З. А. Бабицкий (Charlie-scene-undead@mail.ru),
маркетолог
Гомельского районного потребительского общества

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАПИТАЛЬНОГО ИМУЩЕСТВА ОБЩЕСТВЕННО ЗНАЧИМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ: ПРЕДПИСАНИЯ МСФО, ВОЗМОЖНЫЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ

В статье рассматриваются возможные методические подходы к развитию бухгалтерского учета капитального имущества общественно значимых организаций в условиях составления финансовой отчетности как в соответствии с национальными правовыми актами, так и предписаниями международных стандартов финансовой отчетности. Основное внимание уделено начислению амортизации основных средств с детализацией по существенным компонентам, обособленному учету земельных участков и природных ресурсов, а также варианту таблицы в составе пояснительной записки «Сверка балансовой стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода».

The article considers feasible methodological approaches to the accountancy development of capital property in the public significant entities in the conditions of drawing up financial statements both in accordance with the national legal acts and requirements of international standards of financial reporting. The primary attention is given to the plant assets depreciation, the separate accounting of land and natural resources, as well as the variant of table in the explanatory note "Reconciliation of plant assets carrying amount at the beginning and end of reporting period".

Ключевые слова: общественно значимая организация; капитальное имущество; основные средства; компонент объекта основных средств; амортизация; материальные непроектированные активы; класс основных средств; сверка балансовой стоимости основных средств.

Key words: public significant entity; capital property; plant assets; component of plant assets; depreciation; non-production tangible assets; category of plant assets; reconciliation of plant assets carrying amount.

Введение

В ближайшем будущем общественно значимым организациям Республики Беларусь предстоит освоить составление финансовой отчетности в двух вариантах: в соответствии с национальными правовыми актами и предписаниями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Несмотря на идентичность понимания сущности основных средств в отечественных нормативных документах и международных стандартах финансовой отчетности, существуют существенные методические отличия в учете, которые влекут за собой различия в отражаемых отчетных показателях. В данной статье раскрываются методические подходы к конверсии бухгалтерского учета капитального имущества общественно значимых организаций Республики Беларусь и трансформации показателей их финансовой отчетности в соответствии с предписаниями стандарта IAS-16 «Основные средства».

Переход на международные стандарты финансовой отчетности общественно значимых организаций предполагает использование не только отечественных нормативных документов, регули-

рующих бухгалтерский учет, но и развитие методических подходов на основе профессионального мнения главного бухгалтера, которое основывается на положениях МСФО. Отечественная Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [1] основана на положениях стандарта IAS-16 «Основные средства» [2], однако существенные отличия в методических подходах сохраняются. Прежде всего следует отметить неодинаковый подход к толкованию объекта основных средств. Стандарт IAS-16 «Основные средства» не определяет единицу измерения для целей признания в бухгалтерском учете объекта основных средств, т. е. стандарт не предписывает, что именно составляет объект основных средств. В связи с этим при использовании критериев признания объекта основных средств в каждой конкретной ситуации требуется суждение руководства организации.

Отечественная Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств указывает, что единицей бухгалтерского учета является инвентарный объект. В данной инструкции четко прописано, что следует понимать под инвентарным объектом. Это, казалось бы, несущественное отличие в трактовке сущности объекта основных средств влечет за собой возможность разных подходов к начислению их амортизации.

Стандарт IAS-16 «Основные средства» предписывает, что каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого является значительной по отношению к общей первоначальной стоимости данного объекта, должен амортизироваться отдельно. Отечественные нормативные документы тоже допускают начисление амортизации отдельно по каждому компоненту, имеющему различные сроки полезного использования. Однако каждая часть принимается к бухгалтерскому учету как отдельный объект основных средств только тогда, когда она отвечает условиям, указанным в пункте 6 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, которая регламентирует инвентарный объект как единицу учета основных средств.

Допустим, общественно значимая организация имеет здание облегченной каменной кладки, общая стоимость которого 2 360 000 р., а срок эксплуатации установлен в количестве 40 лет. Согласно Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [3] при равномерном способе начисления амортизации годовая норма составит

$$100 : 40 = 2,5\%,$$

а годовая сумма амортизации при отсутствии ликвидационной стоимости определится в сумме

$$2\,360\,000 \cdot 2,5 : 100 = 59\,000 \text{ р.}$$

Представим, что при переходе на международные стандарты финансовой отчетности в соответствии с суждением руководства организации выделены значительные компоненты данного объекта, по которым будет начисляться амортизация, представленные в таблице 1.

Таблица 1 – Компоненты здания облегченной каменной кладки, имеющие разный срок эксплуатации

Наименование компонента	Стоимость компонента, р.	Срок эксплуатации, лет	Годовая норма амортизации (100 : гр. 3), %	Сумма амортизации (гр. 2 · гр. 4 : 100), р.
1	2	3	4	5
Стены облегченной каменной кладки	930 810	40	2,5	23 270
Деревянные перекрытия	670 360	25	4	26 814
Оконные блоки	386 350	20	5	19 317
Рулонная кровля	176 850	10	10	17 685
Итого	2 164 370	х	х	87 086

Согласно стандарту IAS-16 «Основные средства», если организация по отдельности амортизирует выделенные компоненты объекта основных средств, то она также должна отдельно амортизировать и оставшуюся часть этого объекта. Оставшаяся часть объекта состоит из тех его компонентов, которые по отдельности не являются значительными. Если ожидания организации в отношении использования указанных компонентов варьируются, то для начисления амортизации оставшейся части объекта могут потребоваться методы аппроксимации, обеспечивающие правдивое отражение особенностей потребления или срока полезного использования составляющих ее компонентов.

Могут использоваться различные методы аппроксимации. Допустим, данная организация использует метод, основанный на исчислении среднего срока службы компонентов, которые по отдельности не являются значительными. Незначительные компоненты приведенного в качестве примера объекта основных средств представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Расчет среднего срока службы компонентов здания облегченной каменной кладки, которые по отдельности не являются значительными

Незначительные компоненты объекта	Стоимость компонента, р.	Срок службы, лет	Расчетная величина (гр. 2 · гр. 3), р.
1	2	3	4
Трубопроводная система	98 240	12	1 178 880
Настил пола	46 320	9	416 880
Прочие недолговечные конструкции	51 070	6	306 420
Итого	195 630	–	1 902 180

Исходя из информации таблицы 2 сумма амортизации по указанным трем незначительным компонентам приведенного для примера здания определится следующим образом:

1) средний срок службы компонентов, которые по отдельности не являются значительными:

$$1\,902\,180 : 195\,630 = 9,7 \text{ лет};$$

2) средняя норма амортизации незначительных компонентов:

$$100 : 9,7 = 10,3\%;$$

3) сумма амортизации трех незначительных компонентов:

$$195\,630 \cdot 10,3 : 100 = 20\,150 \text{ р.}$$

Вся сумма амортизации данного здания за отчетный год составит

$$87\,086 + 20\,150 = 107\,236 \text{ р.}$$

Как видим, при таком решении годовая сумма амортизации объекта значительно выше по сравнению с той суммой, которая была начислена при отказе от разделения объекта на компоненты. Разность составляет:

$$107\,236 - 59\,000 = 48\,236 \text{ р.}$$

Значит, на данную сумму в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе) уменьшится стоимость основных средств и, естественно, уменьшится величина финансового результата.

С позиции субъекта хозяйствования это положительный момент, поскольку начисление амортизации не затрагивает финансовые потоки организации, однако повлечет за собой снижение налогооблагаемой прибыли, что является негативным моментом с точки зрения наполнения государственного бюджета. Однако это будет только в том случае, если предписания стандарта IAS-16 «Основные средства» в отношении начисления амортизации по значительным компонентам объекта основных средств будут признаны налоговым законодательством конкретной страны. Таким образом, методические подходы стандарта IAS-16 «Основные средства» дают значительные возможности для использования альтернативных методов отражения в финансовой отчетности как стоимости основных средств, так и суммы их амортизации.

Второе возможное отличие связано с проблемой совершенствования методики учета капитального имущества. Дело в том, что, с точки зрения Совета по международным стандартам финансовой отчетности, не все долгосрочные объекты, которые учитываются на счете основных средств, являются активами. В соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности, которые были изданы Советом по международным стандартам бухгалтерского учета в 2010 году, активами признаются ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию. Однако общественно значимые организации могут иметь объекты социально-культурного назначения, от которых не ожидается поступления будущих экономических выгод. К ним относятся здания клубов, детских садов, лабораторий, медицинских пунктов и другие объекты непроемственной сферы. В бухгалтерских балансах отечественных организаций эти объекты непроемственной сферы отражаются вместе со средствами производства, что искажает структуру средств организации и затрудняет анализ финансового состояния субъектов хозяйствования.

В настоящее время в Республике Беларусь материальные непроезженные активы, такие как земельные участки и природные ресурсы, подлежащие разработке или добыче в будущем, не имеют денежной оценки и не являются объектами бухгалтерского учета. Отсутствие в отечественном бухгалтерском учете денежной оценки земли и природных ресурсов, а также степени их истощения, является рецидивом советского учета. Процесс развития частной собственности на постсоветском пространстве является необратимым, что неизбежно приведет к включению в товарно-денежный оборот стоимости земельных участков и природных ресурсов. В связи с этим необходимы методики их учета и оценки, для чего следует внести дополнения в рабочие планы счетов общественно значимых организаций [4, с. 120]. При использовании общественно значимыми организациями единого плана счетов, предназначенного как для учета по отечественной методике, так и для трансформации финансовой отчетности в формат МСФО, в рабочий план счетов необходимо включить следующие синтетические счета:

- 01 «Земельные участки»;
- 02 «Природные ресурсы»;
- 03 «Основные активы коммерческой деятельности»;
- 04 «Доходные вложения в материальные ценности»;
- 05 «Нематериальные активы»;
- 06 «Основные средства коммерческой деятельности»;
- 07 «Истощение природных ресурсов»;
- 08 «Амортизация основных материальных и нематериальных активов»;
- 09 «Износ основных средств некоммерческой деятельности».

Важным аспектом, связанным с переходом на МСФО, является раскрытие информации в финансовой отчетности о движении основных средств. Отечественная Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности [5] предлагает раскрывать дополнительную информацию по группам основных средств в пояснительной записке. В указанной инструкции достаточно детально указана подлежащая раскрытию информация, однако на практике информация об основных средствах в пояснительной записке раскрывается весьма скудно. Стандарт IAS-16 «Основные средства» предписывает осуществлять сверку балансовой стоимости на начало и окончание соответствующего периода по каждому классу основных средств. Указанный стандарт дает следующее перечисление этих классов:

- «Земля»;
- «Земля и здания»;
- «Машины и оборудование»;
- «Водные суда»;
- «Воздушные суда»;
- «Автотранспортные средства»;
- «Мебель и встраиваемые элементы»;
- «Офисное оборудование».

В связи с этим общественно значимые организации могут использовать отчетный формат сверки балансовой стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода, представленный в таблице 3 [6, с.405].

Таблица 3 – Сверка балансовой стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода, р.

Показатели	Группы основных средств			Всего основных средств
	Земельные участки	Здания	И т. д.	
1. Балансовая стоимость на начало года				
2. Основные средства, поступившие за год				
3. Собственность, полученная путем объединения организаций				
4. Увеличение стоимости путем переоценки				
5. Восстановленные суммы, списанные раньше на потери от обесценения				
6. Прочее увеличение стоимости				
7. Итого увеличения стоимости основных средств (сумма строк 2–6)				

Окончание таблицы 3

Показатели	Группы основных средств			Всего основных средств
	Земельные участки	Здания	И т. д.	
8. Основные средства, выбыло за год				
9. Основные средства, переведенные в состав оборотных активов				
10. Уменьшение стоимости основных средств путем переоценки				
11. Амортизационные отчисления				
12. Чистые курсовые разницы, которые возникают при перерасчете финансовой отчетности с функциональной валюты в валюту отчетности				
13. Прочее уменьшение стоимости				
14. Итого уменьшения стоимости основных средств (сумма строк 8–13)				
15. Балансовая стоимость на конец года (стр. 1 + стр. 7 – стр. 14)				

Заключение

Предлагаемые в статье методические подходы к развитию учета капитального имущества дают возможность раскрыть пользователям информацию об основных средствах и иных объектах капитального имущества с необходимой детализацией и восполнить тот пробел, который имеет место в отечественных Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и Инструкции и порядке составления бухгалтерской отчетности. Безусловно, возможны и другие методические направления развития учета капитального имущества общественно значимых организаций при переходе на международные стандарты финансовой отчетности. Авторы статьи готовы к обсуждению данной проблемы на страницах журнала «Потребительская кооперация».

Список использованной литературы

1. **Инструкция** по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апр. 2012 г. № 26 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
2. **Международный** стандарт финансовой отчетности IAS-16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ifrs.org/IFRSs/Official+Unaccompanied+IFRS+Translations.htm>. – Дата доступа : 04.09.2017.
3. **Инструкция** о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27 февр. 2009 г. № 37/18/6 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014
4. **Міжнародныя** стандарты фінансавай справаздачнасці : вучэб. дапам. У 3 ч. Ч. 1. Тэарэтычныя асновы міжнародных стандартаў фінансавай справаздачнасці. – Гомель : Бел. гандлёва-экан. ун-т спажыв. каап., 2016. – 144 с.
5. **Инструкция** о порядке составления бухгалтерской отчетности : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 окт. 2011 г. № 111 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
6. **Міжнародныя** стандарты фінансавай справаздачнасці : вучэб. дапам. У 3 ч. Ч. 2. Рахункаводства па міжнародных стандартах у грамадска значымых арганізацыях. – Гомель : Бел. гандлёва-экан. ун-т спажыв. каап., 2016. – 408 с.

Получено 08.11.2017 г.