

РЕЗЕРВЫ УВЕЛИЧЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В статье на основе изучения отечественного и зарубежного опыта, результатов научного исследования рассмотрены вопросы учета основных средств, их оценки, порядка начисления и отражения в учете амортизации, разработаны мероприятия по развитию бухгалтерского учета для их эффективного использования.

On the basis of domestic and foreign experience analysis and scientific findings, the article deals with capital assets issues and its assessment, amortization charging and reflection in accounting. Accounting development measures for efficient use of capital assets were also elaborated.

Ключевые слова: амортизация; основные средства; бухгалтерский учет; счета.

Key words: amortization; capital assets; accounting; accounts.

Современные условия хозяйствования побуждают учетно-аналитические, экономические и финансовые службы организаций к постоянному поиску резервов увеличения эффективности использования основных средств. Основные средства являются важной составляющей имущества организации. Их наличие и состояние определяют возможности производства, обеспечивают возможность увеличения выручки за счет внедрения новых, высокотехнологичных видов продукции, способствуют сохранению конкурентоспособности организации.

Применяемая система бухгалтерского учета должна отвечать реалиям экономических отношений. Изменение этих отношений, а также гражданско-правовой среды неизбежно влечет за собой перестройку, в том числе системы бухгалтерского учета.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – набор документов, регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия. Они не регламентируют ни план счетов, ни бухгалтерские проводки, ни формы первичных документов и учетных регистров. В Республике Беларусь постепенно идет сближение национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности и МСФО. В настоящее время какие-то нормы национальных стандартов уже полностью соответствуют МСФО, каких-то – пока нет. Учет основных средств в МСФО регламентируется отдельным стандартом МСФО (IAS) 16 «Основные средства». В белорусском законодательстве ему соответствует Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26 [1].

При исследовании вопросов бухгалтерского учета основных средств по МСФО 16 «Основные средства», в свете действующих нормативно-правовых актов Республики Беларусь, можно отметить, что в Беларуси проводится активная работа по поэтапному переходу на применение МСФО при организации бухгалтерского и налогового учета, для чего вносятся изменения в действующее законодательство. 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 объективной оценки их финансового состояния со стороны потенциальных инвесторов.

В учете основных средств весьма важным является понятие инвентарного объекта как имущественной единицы основных средств и единицы их учета. 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. По мнению авторов, с определения понятия

инвентарного объекта и его первоначальной стоимости начинается учет основных средств. Необходимо четкое определение данного понятия, позволяющее упорядочить многие вопросы, связанные с их оценкой, начислением амортизации, аналитическим учетом, финансированием вложений в долгосрочные активы.

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 нормативный срок службы или срок полезного использования, каждая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект [1]. 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 общее управление, приспособления и принадлежности, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса. Следовательно, учетная единица содержит одно свойство – самостоятельное функционирование. В то же время технический прогресс приводит к постоянному возрастанию взаимосвязи отдельных видов основных средств. Данная взаимосвязь проявляется в том, что инвентарные объекты все в большей мере объединяются в более крупные комплексы основных средств, стоимость которых может исчисляться сотнями тысяч рублей, включая в себя десятки и сотни относительно самостоятельных объектов [2]. 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.

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, в то же время каждый из них может функционировать изолированно. В отечественной практике учета возникают следующие вопросы: «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 на все объекты комплекса с установлением общего полезного срока использования и общего способа начисления амортизации); как определить 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, устанавливается срок полезного использования. 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.

В других организациях таким комплексам присваивается один инвентарный номер, устанавливается единый срок полезного использования. В данном случае возникают вопросы в связи с различным нормативным сроком использования объектов, входящих в комплекс, так как приобретались в разное время.

Возрастающая технологическая взаимосвязь отдельных видов основных средств приводит к тому, что многие единичные средства труда становятся специализированными, не могут использоваться вне системы с другими основными средствами 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, необходимость применения неодинаковых норм и

методов амортизации. Необходимо общую сумму затрат, связанных с активом, разделить на составные части и учитывать каждую часть отдельно.

По мнению авторов, для обеспечения контроля за сохранностью основных средств необходимо сохранить детальное отражение в учете имущества в разрезе инвентарных объектов, наряду с отдельными инвентарными объектами в качестве учетных единиц использовать также 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, внутри комплекса для расчета амортизации необходимо вести учет по каждому входящему в комплекс объекту.

По мнению ряда исследователей, последние изменения в законодательстве по учету основных средств привели к новому порядку определения новой нормы амортизационных отчислений в связи с изменением первоначальной стоимости основных средств. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов предлагает организациям для расчета амортизации по основным средствам, стоимость которых изменилась, использовать их остаточную стоимость и норму амортизации, исчисленную исходя из оставшегося срока полезного использования. Это приведет к тому, что часть основных средств в бухгалтерском учете будет амортизироваться исходя из первоначальной стоимости, а часть – из остаточной. Учитывая, что большинство организаций используют программные продукты для начисления амортизации, содержащие базу данных по основным средствам, изменение порядка расчета вызывает дополнительные трудности с автоматизацией процесса начисления. Считаем, что более правильно рассчитывать амортизационные отчисления исходя из новой первоначальной стоимости объекта на 1-е число месяца, следующего за месяцем окончания модернизации, и новой нормы амортизационных отчислений, определяемой расчетным путем, исходя из оставшегося срока его полезного использования на момент завершения восстановительных работ. Правильнее начислять амортизацию, исходя из измененной стоимости объекта основных средств и новой нормы амортизации [3].

Руководствуясь таким подходом, новую норму амортизационных отчислений предлагается рассчитывать в два этапа:

– Определение коэффициента, применяемого к текущей норме. Коэффициент, применяемый для расчета новой нормы амортизации ($k_{тек}$), определяется по следующей формуле:

$$k_{тек} = \frac{S1o : S1n}{\sum_t a0t},$$

где $S1o$ – остаточная стоимость объекта на начало периода с учетом произведенных изменений стоимости;

$S1n$ – новая первоначальная стоимость объекта основных средств;

$a0t$ – первоначальная (текущая) норма амортизации до изменения стоимости;

t – период амортизации, мес.; сумма определяется с текущего периода ($t_{тек}$) до окончания срока полезного использования (T).

– Определение новой нормы амортизации. Новая норма амортизации ($a1$) рассчитывается по следующей формуле:

$$a1 = a0 \cdot k_{тек},$$

где $a0$ – прежняя норма амортизации до изменения стоимости;

$k_{тек}$ – коэффициент, применяемый к старой ежемесячной норме амортизации.

В данном случае стоимость основных средств будет списана в течение срока полезного использования основных средств полностью. Предлагаемый порядок определения такой новой нормы несколько сложнее, чем приведенный в нормативных документах. Поскольку организации вправе выбрать этот способ, должна существовать методическая база по его применению в случаях изменения стоимости объектов, нередко возникающих в хозяйственной деятельности

организации. Кроме того, указанный подход может быть применен при изменении стоимости неограниченное число раз.

Еще одним направлением совершенствования учета основных средств и нематериальных активов является формирование в организации эффективной амортизационной политики, в которой будет предусмотрен наиболее эффективный метод (способ) начисления амортизации, наилучшим образом оказывающий влияние на финансовый результат организации.

Основные средства – один из важнейших факторов организации деятельности организации. Их состояние и эффективное использование прямо влияют на конечные результаты деятельности организации. Рациональное использование основных средств способствует улучшению всех технико-экономических показателей, в том числе увеличению выпуска продукции, снижению ее себестоимости, трудоемкости.

На основании существующих методик учета основных средств, международной практики и исследований авторов по данной теме можно предложить следующие направления развития бухгалтерского учета основных средств:

- максимально возможно учитывать требования МСФО при формировании первоначальной оценки основных средств, по переоценке основных средств, а также отражения информации об основных средствах в отчетности (включение в первоначальную стоимость суммы резерва на демонтаж и удаление объекта основных средств; раскрытие в отчетности информации по обесценению основных средств);

- включение земли в состав объектов основных средств представляется возможным в том случае, если в Республике Беларусь будет утвержден механизм оценки земли по ее качественным признакам и правовая база совершения сделок с земельными участками;

- разработать амортизационную политику, включив в нее наиболее эффективный метод начисления амортизации по отдельным объектам основных средств (в частности, для высокотехнологичного производственного оборудования необходимо использовать производительный способ);

- выделить в нормативных документах и, соответственно, в учетной практике, две учетные единицы – комплексы основных средств и инвентарные объекты, включаемые в эти комплексы; сроки использования и нормы амортизационных отчислений необходимо указывать для каждого инвентарного объекта; это позволит более рационально их использовать и адекватно переносить их стоимость на затраты организации посредством начисления амортизации не по всему комплексу, а по отдельным инвентарным объектам, включаемым в комплекс.

Список использованной литературы

1. **Инструкция** о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и стр-ва Респ. Беларусь от 27 февр. 2009 г. № 37/18/6 (в ред. постановления от 19 дек. 2019 г. № 25/79/70) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

2. **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». – Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

3. **Палий, В. Ф.** Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. / В. Ф. Палий. – 4-е изд., испр. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 472 с.