

Список цитируемых источников

1. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / М. И. Кутер [и др.] ; под общ. ред. проф. М. И. Кутера. — Минск : Новое изд., 2016. — 679 с.
2. *Воскресенская, Л. С.* Бухгалтерский учет и отчетность в микроэкономической системе инвестиционного менеджмента : монография / Л. С. Воскресенская. — Гродно : ГрГУ, 2005. — 163 с.
3. Применение МСФО : в 3 ч. : пер. с англ. — 2-е стер. изд. — М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. — Ч. 1 : Применение МСФО. — 1124 с.
4. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс] : утв. Советом по МСФО 09.06.2014 / Официальный сайт М-ва финансов Респ. Беларусь. — Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/mfso/conceptual_framework.pdf. — Дата доступа: 15.01.2018.
5. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 : с изм. и доп. от 4 июня 2015 г. № 268-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 04.06.2015. — 2/2266.
6. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, Нац. банка Респ. Беларусь от 19 авг. 2016 г. № 657/20 : с изм. и доп. от 30 авг. 2018 г. № 628/11 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 04.09.2018. — 5/45554.
7. *Дружиловская, Э. С.* Изменения в бухгалтерских оценках // Бухгалт. учет. — 2017. — № 10. — С. 18—22.
8. *Артеменков, И. Л.* Эволюция понятия «справедливая стоимость» в Международных стандартах финансовой отчетности // Вопр. оценки. — 2008. — № 2. — С. 21.
9. *Арчакова, М. Б.* Справедливая стоимость как экономическая категория // Аудит и финансовый анализ. — 2017. — № 3. — С. 39—43.
10. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», внесении изменений и дополнений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь и признании утратившим силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 22 декабря 2006 г. № 164 [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 дек. 2018 г. № 74 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 30.12.2018. — 8/33714.
11. IFRS 13 Fair value measurement [Electronic resource] // IFRS Foundation. — МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». — Access mode: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/#translations>. — Date of access: 15.01.2018.

УДК 338.2

Н. В. Мальцевич¹,

кандидат экономических наук, доцент,

Л. Г. Основина²,

кандидат технических наук, доцент,

В. Н. Основин²,

кандидат технических наук, доцент

¹Государственное учреждение образования «Институт бизнеса БГУ», Минск

²Учреждение образования «Белорусский государственный аграрный технический университет», Минск

ВОЗМОЖНОСТИ ГАРМОНИЗАЦИИ ОПЕРАЦИЙ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ В ЗАРУБЕЖНОЙ И ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

Введение. Долгосрочные активы в своей совокупности образуют производственно-техническую базу и определяют производственную мощь предприятия. Долгосрочные активы имеют, как правило, наибольший удельный вес в имуществе субъекта хозяйствования, занимающегося производственной деятельностью, и определяют его специализацию. Именно поэтому, а также из-за того факта, что данный вид активов отражает способность предприятия в будущем генерировать прибыль, следует особое внимание уделять учету долгосрочных активов и их представлению в финансовой отчетности.

Основная часть. В международной и национальной практике бухгалтерского учета долгосрочные активы учитываются по первоначальной стоимости, которая формируется в зависимости от источников их поступления. При этом первоначальная стоимость поступающих в организацию объектов основных средств в ряде случаев формируется по-разному (таблица 1).

Международный стандарт IAS 23 «Затраты по займам» и Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств № 26 от 30.04.2012 предусматривает два варианта учета процентов по займам, связанных с приобретением основных средств: проценты по заемным средствам включаются непосредственно в первоначальную стоимость объекта; проценты по займам могут относиться на расходы периода, в котором они произведены. И в отечественном, и в международном учете в стоимость основного средства не включаются общехозяйственные расходы и иные сходные расходы (кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств).

Т а б л и ц а 1 — Принципы формирования первоначальной стоимости долгосрочных активов

Способ поступления	МСФО	Республика Беларусь	Примечание
Покупка актива	В первоначальную стоимость включаются все затраты, связанные с приобретением объекта и доведения его до состояния, пригодного к эксплуатации	Первоначальной стоимостью признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление объектов	Совпадает
Создание актива организацией	Стоимость формируется в сумме расходов на его создание	Стоимость формируется в сумме фактических прямых и распределяемых косвенных затрат на их создание	Совпадает
В уставный капитал	Первоначальная стоимость определяется по фактическим затратам или переоцененной стоимости	Первоначальная стоимость определяется исходя из денежной оценки их стоимости, произведенной законодательно	Не совпадает
Безвозмездно	МСФО отдельно не рассматривают такие сделки	Первоначальная стоимость определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия в качестве вложений в долгосрочные активы	Не совпадает
По договору мены	Если стоимость полученного имущества определить нельзя, то тогда используется показатель балансовой стоимости передаваемого имущества	Первоначальная стоимость определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или активов. При товарообменных операциях обязательным условием является эквивалентная стоимость обмениваемых товаров	Не совпадает

Кроме того, первоначальная стоимость долгосрочных активов (основных средств) может быть увеличена на сумму резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, если при принятии к бухгалтерскому учету данных основных средств организация имеет обязательства по выполнению работ по демонтажу и ликвидации данных основных средств, восстановлению природных ресурсов на занимаемых ими земельных участках. Затраты по будущему демонтажу основных средств и обязательным работам по техническому обслуживанию принимаются к учету по дисконтированной стоимости исходя из суммы созданного под исполнение соответствующих обязательств резерва. Согласно принципу признания, изложенному в п. 7 МСФО 16, организация не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное обслуживание данного объекта, т. е. затраты на ремонт основных средств признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Согласно инструкции № 26, в Республике Беларусь данные расходы включаются в себестоимость готовой продукции, но если замена основных средств занимает длительное время, организация вправе признавать данные затраты в балансовой стоимости объекта [1].

В МСФО и Республике Беларусь существует различие в способах выбытия основных средств (таблица 2).

Т а б л и ц а 2 — Способы выбытия объектов основных средств

МСФО	Республика Беларусь
<ul style="list-style-type: none"> – Продажа; – передача в финансовую аренду; – безвозмездная передача или дарение 	<ul style="list-style-type: none"> – Продажа; – безвозмездная передача; – обмен; – внесение в качестве вклада в уставный капитал других организаций; – выявления недостачи; – передача в финансовую аренду (лизинг)

В национальном учете доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в учете в том отчетном периоде, к которому относятся. Они подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов. В соответствии с международными

стандартами при определении даты выбытия объекта учитываются критерии, установленные МСФО (IAS) 18 «Выручка» для учета выручки от продажи товаров МСФО (IAS) 16: значительные риски и вознаграждения перешли к покупателю; компания больше не контролирует проданных активов; сумма выручки может быть надежно оценена; вероятно поступление в компанию экономических выгод, связанных с операцией; понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надежно оценены.

В международном учете прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, должны быть отражены в отчете о прибылях и убытках при прекращении признания актива. Результат от выбытия объекта основных средств определяется в виде разницы между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью объекта. Чистые поступления от выбытия рассчитываются как разница между поступлениями от выбытия и затратами, связанными с выбытием объекта. Результат от выбытия основного средства отражается на счете прибылей и убытков и не может быть признан выручкой (§ 68 МСФО (IAS) 16). Поэтому результат от выбытия объекта основных средств в отличие от выручки от продаж и себестоимости продаж представляется в отчете о прибылях и убытках не в валовой сумме поступлений от выбытия основного средства, а в виде финансового результата — прибыли или убытка [2].

В национальной системе учета и отчетности информация по прочей деятельности представляется в разрезе прочих доходов и расходов. На счете 91 «Прочие доходы и расходы» кроме операций по инвестиционной деятельности отражается информация и по финансовой деятельности. В связи с этим финансовый результат от выбытия основных средств можно определить только по данным аналитического учета путем сопоставления кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы», на котором отражаются поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств, и дебетового оборота субсчета 91-2 «Налог на добавленную стоимость», на который списывается налог из выручки, и 91-4 «Прочие расходы», где отражается остаточная стоимость основных средств и прочие расходы, связанные со списанием активов. Таким образом, в отличие от МСФО, в Республике Беларусь, опираясь только на данные отчета о прибылях и убытках, невозможно получить информацию о финансовом результате от выбытия основных средств.

Международные и национальные стандарты предусматривают ситуацию, когда стоимость объектов основных средств возмещается при продаже, а не в процессе эксплуатации. В данном случае выбывающие объекты относятся к долгосрочным активам, предназначенным для продажи. В отчетности они показываются отдельно. Указанные объекты учитывают в соответствии с МСФО (IAS) 5 «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, и представление информации по прекращаемой деятельности». В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств № 26 от 30.04.2012 основные средства после принятия к бухгалтерскому учету в Республике Беларусь учитываются по таким же способам, как и в МСФО: по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством (недостатком данной модели считается заниженная балансовая стоимость долгосрочных активов, баланс не дает обоснованного представления об экономическом состоянии предприятия. Это очень актуально для предприятий аграрной отрасли, большинство из основных средств которых построено более 50 лет назад); по переоцененной стоимости (недостатком данной модели можно назвать существенные затраты, необходимые для проведения оценки справедливой стоимости основных средств) [3].

Заключение. Названные варианты оценки отличаются тем, что в первом случае изменение балансовой стоимости происходит, только если были выявлены факторы, которые указывают на обесценение объекта. Это нерегулярный процесс. Во втором случае — процесс переоценки является регулярным. Кроме того, в первом случае учитывается только обесценение основного средства, во втором — в балансе организации отражается и его дооценка. Таким образом, в процессе изучения бухгалтерского учета основных средств в Республике Беларусь и МСФО можно сказать, что наша страна практически полностью перешла на международный учет по данным активам. Отличия — в системе нормативного регулирования учета основных средств, а также в принципах формирования первоначальной стоимости долгосрочных активов при безвозмездном поступлении, по договору мены, в качестве вклада в уставный капитал другой организации.

Список цитируемых источников

1. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 : с изм. и доп. от 4 июня 2015 г. № 268-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 04.06.2015. — 2/2266.
2. *Коротаев, С. Л.* МСФО в Беларуси: состояние, проблемы, перспективы [Электронный ресурс] / С. Л. Коротаев // Независимый АУДИТОР. — 2015. — № 12. — Режим доступа: file:///user/Downloads/Na_2015_12_4.pdf. — Дата доступа: 01.12.2018.
3. *Рыбак, Т.* МСФО — не роскошь, а средство достижения цели [Электронный ресурс] / Т. Рыбак. — Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/smi/2012_4_director.pdf. — Дата доступа: 01.12.2018.