

УДК 657.22:658.152(476+4ЕС)

## ГАРМОНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И СТРАН ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

**Бадяй А.С.**, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «Белорусский государственный экономический университет»

**Аннотация.** В статье показаны возможности гармонизации синтетического учета основных средств как основного слагаемого долгосрочных активов промышленных организаций Республики Беларусь и стран Европейского союза.

**Ключевые слова:** учет основных средств; оборудование к установке; вложения в долгосрочные активы; запасы; незавершенные материальные активы.

**Введение.** В условиях глобализации экономики промышленным организациям Республики Беларусь необходимо уделять больше внимания налаживанию внешнеэкономических связей с зарубежными производителями и покупателями продукции, а также инвесторами. Для этого необходимо обеспечить производство качественной продукции, а также в целях повышения уровня доверия со стороны зарубежных партнеров гарантировать надежность и достоверность показателей, отражаемых в финансовой отчетности. Чтобы составляемая финансовая отчетность промышленных организаций Республики Беларусь соответствовала требованиям международных стандартов, необходима гармонизация отечественного учета и отчетности с практикой учета, сложившейся в зарубежных организациях, в том числе в организациях стран Европейского союза.

Достоверный учет основных средств промышленных организаций является важным направлением гармонизации отечественной и зарубежной практики, так как основные средства являются не только частью технологического процесса производства продукции, но и частью производственного потенциала промышленных организаций.

**Основная часть.** В Республике Беларусь синтетический учет основных средств регулируется Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» от 29.06. 2011 г., № 50 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06. 2014 г., № 46) (далее – Инструкция № 50) [1].

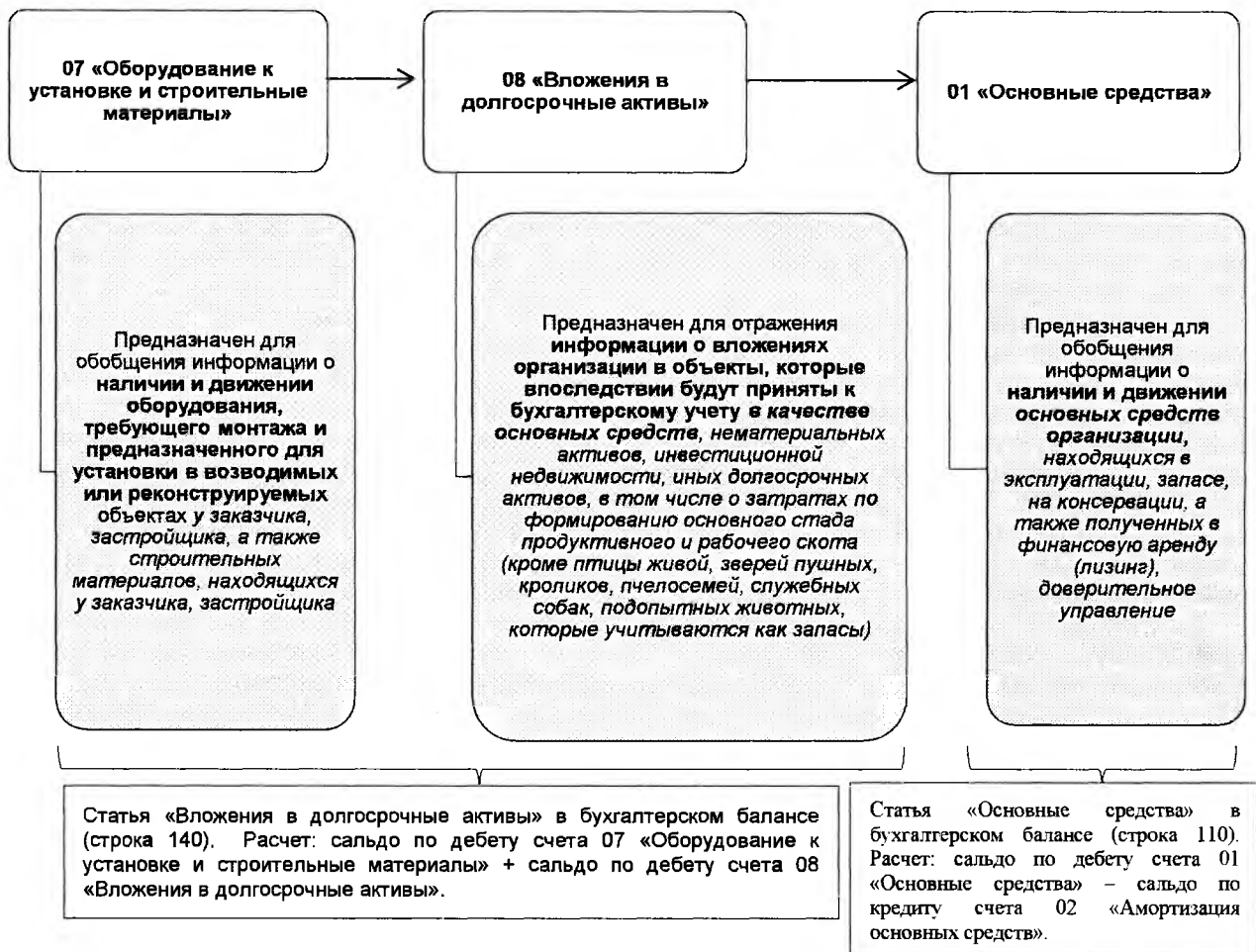
Инструкция № 50 определяет, что «стоимость смонтированного оборудования к установке и строительных материалов заказчика, использованных при выполнении строительных и иных специальных монтажных работ, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»...» [1].

В свою очередь «принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение их первоначальной стоимости в результате реконструкции (модернизации, реставрации) или проведения иных аналогичных работ отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»...» [1].

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 104 от 12 декабря 2016 г. «...по статье «Вложения в долгосрочные активы» (строка 140) показываются суммы вложений в долгосрочные активы, учитываемых на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», а также стоимость оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, учитываемых на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»...» [2].

По статье «Основные средства» «...формируется остаточная стоимость основных средств, определяемая как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основных средств, учитываемых на счете 01 «Основные средства», и накопленных по ним сумм амортизации и обесценения, учитываемых на счете 02 «Амортизация основных средств»...» [2].

Взаимосвязь отражения основных средств, вложений в долгосрочные активы, оборудования, требующего монтажа, и строительных материалов на синтетических счетах бухгалтерского учета и их формирования в бухгалтерском балансе промышленных организаций Республики Беларусь представлена на рисунке 1.



**Рис. 1 – Отражение основных средств, вложений в долгосрочные активы, оборудования, требующего монтажа, и строительных материалов на синтетических счетах бухгалтерского учета и их формирование в бухгалтерском балансе промышленных организаций Республики Беларусь**

*Примечание:* собственная разработка на основе [1,2].

Из рисунка следует, что на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» отражается информация об оборудовании, требующем монтажа, которое предназначено для установки в возводимых или реконструируемых объектах у заказчика и застройщика, а также строительных материалов. Из определения данного счета следует, что он используется при возведении и реконструкции строительных объектов для учета еще не смонтированного оборудования, которое в дальнейшем будет установлено.

Однако зачастую данный счет используется и промышленными организациями для отражения оборудования, которому необходима сборка, прикрепление к конструкциям, к фундаменту, тогда как здание, в котором будет установлено данное оборудование, давно введено в эксплуатацию. Это не соответствует определению и назначению счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», сформулированному в Инструкции № 50.

Также из рисунка видно, что сумма сальдо счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» завышает статью «Вложения в долгосрочные активы» в бухгалтерском балансе промышленных организаций Республики Беларусь. В свою очередь активы, которые

учитываются на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» и на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» в сложившейся практике бухгалтерского учета в организациях Республики Беларусь отождествляются и относятся к долгосрочным активам.

Промышленные организации при покупке оборудования, требующего монтажа, не должны учитывать его на отдельном счете до отправления в монтаж. Такое оборудование не предназначено для установки в возводимых или реконструируемых объектах в соответствии с определением счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы». В случае покупки производственного оборудования, требующего монтажа в возводимом или реконструируемом объекте основных средств, отражение такого оборудования на отдельном счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» также необоснованно. Данное оборудование является частью незавершенного строительства, должно закупаться в соответствии с требованиями проектно-сметной документации. Закупка такого оборудования и хранение его на складе приводит к его моральному устареванию, а также неучастию в обороте средств промышленной организации.

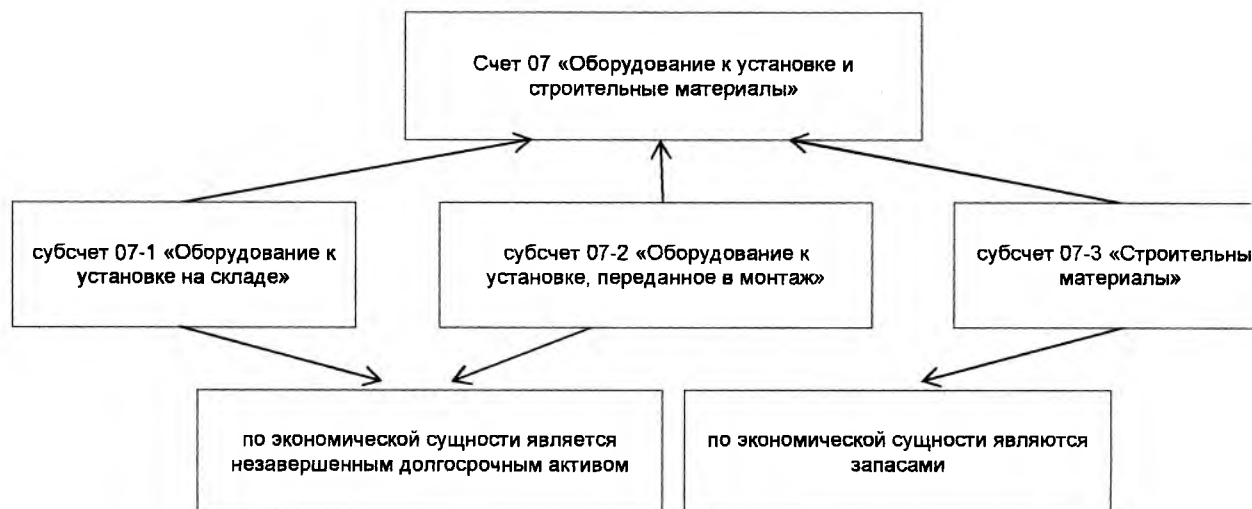
На практике организации используют данный синтетический счет при покупке оборудования производственного назначения для хранения его на складе до необходимого монтажа. Такой подход не соответствует требованиям ИСО. В соответствии с ISO 9001 «Системы менеджмента качества» «организация должна определить и обеспечить ресурсами, необходимыми для разработки, внедрения, функционирования и постоянного улучшения системы качества...» [3]. В свою очередь в соответствии с пунктом 7.1.3 данного стандарта «организация должна определять, обеспечивать и поддерживать в рабочем состоянии инфраструктуру для функционирования ее процессов...» [3]. При этом под инфраструктурой понимаются «...здания и соответствующие системы; оснащение, включая оборудование и программное обеспечение; транспортные ресурсы; информационные и коммуникационные технологии...» [3].

Внедрение международного стандарта ISO 9001 «Системы менеджмента качества» предполагает обоснованное использование основных средств организации и соответствие требованиям технологического процесса производства продукции в промышленных организациях Республики Беларусь, что необходимо для достижения наилучшего качества производимой продукции. В свою очередь хранение оборудования, требующего монтажа, на складе без последующего ввода в эксплуатацию в условиях непрерывности деятельности организации является необоснованным и недопустимым. Такое оборудование не принимает участия в производстве продукции, не приносит экономические выгоды организации, не является частью незавершенного строительства и не введено в эксплуатацию. Поэтому, поступление такого оборудования, учитывая тот факт, что целью его приобретения было формирование долгосрочного актива в будущем, целесообразно отражать по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», что предполагает его учет в качестве незавершенного долгосрочного актива.

Строительные материалы, которые на сегодняшний день также отражаются на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» при возведении или реконструкции объекта основных средств, становятся частью первоначальной стоимости данного объекта. В свою очередь Инструкция № 50 определяет, что на субсчете 10-1 «Сырье и материалы» отражается «...наличие и движение сырья, основных материалов (в том числе строительных материалов – у подрядчика)...» [1]. Таким образом, в отечественной практике присутствует разделение порядка учета строительных материалов в случае их использования при возведении или реконструкции объекта строительства и расходовании в текущей деятельности организации для собственных нужд. Так, если строительные материалы закупаются заказчиками и застройщиками для собственных нужд, например при текущем и капитальном ремонте, то они тоже отражаются на счете 10 «Материалы». Такое разделение в учете строительных материалов приводит к возникновению несоответствия экономической сущности данных активов различным вариантам их учета. При этом до начала использования строительные материалы отвечают критерию признания, сформулированному в МСФО (IAS) 2 «Запасы». Так, МСФО (IAS) 2 «Запасы» определяет, что запасы это «...активы, находящиеся в виде сырья и материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг...» [4].

В соответствии со сложившейся практикой учета счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» содержит неоднородную информацию и предназначен для отражения

активов с различной экономической сущностью, что противоречит теории бухгалтерского учета (рисунок 2).



**Рис. 2 – Характеристика счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»**  
 Примечание: собственная разработка на основе [1,4].

Учитывать оборудование к установке, представляющее собой незавершенный долгосрочный актив, вместе со строительными материалами, являющиеся запасами организации, на одном синтетическом счете, исходя из их различной экономической сущности, неправомерно.

Строительные материалы не должны учитываться по счету 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», так как не соответствуют критерию при определении долгосрочных активов организации и имеют краткосрочный характер.

В условиях неизбежности гармонизации учета основных средств промышленных организаций Республики Беларусь и организаций стран Европейского союза необходимо привести в соответствие их синтетический учет. В настоящее время согласно нормативным актам Республики Беларусь для учета оборудования, требующего монтажа, и строительных материалов используется отдельный счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы». Отсутствие необходимости использования вышеназванного синтетического счета подтверждается сложившейся практикой учета основных средств в организациях стран Европейского союза. Так, рассмотрим счета по учету основных средств, применяемые организациями Французской и Чешской Республик.

Организации Французской Республики используют синтетические счета, определенные в Регламенте № 2014-03 «Относительно плана счетов» от 5 июня 2014 г., в редакции Регламента № 2016-07 «О внесении изменений в положение Органа по стандартизации бухгалтерского учета № 2014-03» от 4 ноября 2016 г. [5].

Организации Чешской Республики работают по плану счетов бухгалтерского учета, который сформулирован в Постановлении № 4010/2009, в редакции от 1 января 2016 г. [6].

Результаты сравнения счетов синтетического учета основных средств, как части долгосрочных материальных активов в организациях Французской и Чешской Республик, представлены ниже.

Изучив содержание приведенных выше счетов, можно сделать вывод, что в отличие от применяемого в отечественном учете счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», в промышленных организациях Французской и Чешской Республик используются счета «Незавершенные долгосрочные активы» и «Незавершенные долгосрочные материальные и нематериальные активы» соответственно. Это связано с тем, что по экономической сущности оборудование к установке характеризуется незавершенностью и представляет собой затраты, связанные с покупкой или созданием долгосрочных активов, которые в будущем станут основными средствами организации.

**Таблица 1. - Сравнительная характеристика синтетических счетов бухгалтерского учета по отражению основных средств как части долгосрочных материальных активов**

Французская Республика	Чешская Республика
1	2
<b>21 – Долгосрочные материальные активы</b> 211 – Земельные участки 212 – Оборудование и благоустройство земельного участка 213 – Сооружения 214 – Сооружения на чужой земле 215 – Технические установки, оборудование и промышленные инструменты 218 – Прочие материальные долгосрочные активы <b>22 – Материальные активы в рамках концессии</b> <b>23 – Незавершенные долгосрочные активы</b> 231 – Незавершенные материальные активы 2312 – Земельные участки 2313 – Сооружения 2315 – Технические средства, оборудование и промышленные инструменты 2318 – Прочие основные средства	<b>02 – Долгосрочные амортизируемые материальные активы</b> 021 – Сооружения 022 – Материальное движимое имущество и их совокупности 025 – Посевные площади многолетних насаждений 028 – Малые долгосрочные материальные активы 029 – Прочие долгосрочные материальные активы <b>3 – Долгосрочные неамортизируемые материальные и нематериальные активы</b> 031 – Земельные участки 032 – Предметы культуры 035 – Долгосрочный нематериальный актив предназначенный для продажи 036 – Долгосрочный материальный актив предназначенный для продажи. <b>04 – Незавершенные долгосрочные материальные и нематериальные активы</b> 042 – Незавершенный долгосрочный материальный актив

Примечание: собственная разработка на основе [5,6].

В свою очередь в организациях Республики Беларусь используется счет 08 «Вложения в долгосрочные активы», предназначенный для «...отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств...» [1], а на субсчете 08-1 «Приобретение и создание основных средств» учитываются «...затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования к установке и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и созданием основных средств...» [1].

На основании указанного выше можно сделать вывод о том, что счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» соответствует используемым в организациях стран Европейского союза счетам незавершенных долгосрочных активов. Следовательно, гармонизация учета основных средств промышленных организаций Республики Беларусь и организаций стран Европейского союза возможна.

**Заключение.** Исходя из изложенного, на основании сложившейся практики и утвержденного плана счетов бухгалтерского учета, рекомендуется:

в случаях приобретения оборудования, которое требует монтажа и имеет производственное назначение, предусмотреть его отражение по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

в случаях приобретения строительных материалов, если они будут использоваться при возведении и реконструкции объектов и станут частью первоначальной стоимости возводимого объекта, предусмотреть их учет на соответствующих субсчетах счета 10 «Материалы» в качестве запасов организации, а при формировании стоимости долгосрочных активов в процессе незавершенного строительства предусмотреть использование счёта 10 «Материалы» в корреспонденции с дебетом счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Вышеназванные изменения в синтетическом учете основных средств промышленных организаций Республики Беларусь приведут к следующим результатам:

1) закупка оборудования в организациях будет производиться только согласно требованиям ИСО и технологического процесса производства продукции, что приведет к отсутствию неиспользуемого оборудования, хранящегося на складе организаций;

2) величина долгосрочных активов организации не будет завышена на величину строительных материалов, которые являются запасами организации;

3) исходя из экономической сущности промежуточного синтетического счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» отпадет практическая необходимость в его использовании.

Изложенные выше рекомендации по совершенствованию синтетического учета поступающего в организацию оборудования позволят гармонизировать методики формирования слагаемых статьи «Вложения в долгосрочные активы» в бухгалтерском балансе промышленных организациях Республики Беларусь со статьей «Незавершенные долгосрочные активы» в организациях стран Европейского союза.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления Минфина Респ. Беларусь от 30.06.2014 г., № 46 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
3. Системы менеджмента качества – Требования [Электронный ресурс] : Международный стандарт ISO 9001, 15 сент. 2015 г. // Практический менеджмент качества. – Режим доступа: [http://pqm-online.com/assets/files/pubs/translations/std/iso-9001-2015-\(rus\).pdf](http://pqm-online.com/assets/files/pubs/translations/std/iso-9001-2015-(rus).pdf). – Дата доступа: 09.01.2018.
4. 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 и Нац. банка Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., № 657/20 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3961&p0=C21600657>. – Дата доступа: 17.12.2017.
5. Règlement № 2014-03 du 5 juin 2014 Relatif au plan comptable général Règlement homologué par arrêté du 8 septembre 2014 publié au Journal Officiel du 15 octobre 2014 [Ressource électronique] : L'Autorité des normes comptables // Autorité des normes comptables/. – [Mode d'accès] : [http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/1.%20Normes%20fran%C3%A7aises/Recueils/PCG\\_Janvier2016/Reglt%202014-03\\_Plan%20comptable%20general.pdf](http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/1.%20Normes%20fran%C3%A7aises/Recueils/PCG_Janvier2016/Reglt%202014-03_Plan%20comptable%20general.pdf). – Date d'accès: 17.12.2017.
6. Vyhláška č. 410/2009 Sb. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky [Elektronický zdroj] : Ministerstvo financí ČR Aktuální změny 01.01.2016 // Zákony pro lidi. – Režim přístupu: <https://www.zakony.prolidi.cz/cs/2009-410>. – Datum přístupu: 17.12.2017.

#### HARMONIZATION OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN INDUSTRIAL ORGANIZATIONS OF THE REPUBLIC OF BELARUS AND COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

Badziai A.S., Belarusian State Economic University

**Abstract.** The article shows the possibilities of harmonizing synthetic accounting of fixed assets as the main term of long-term assets of industrial organizations of the Republic of Belarus and the countries of the European Union.

**Keywords:** accounting of fixed assets; Equipment for installation; investments in long-term assets; stocks; uncompleted tangible assets.