

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

установленных лимитов) выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду. Однако эти расходы не “входят в состав вырабатываемой продукции” и не являются “необходимым компонентом в составе вырабатываемой продукции” (п. 9 названных положений). Поэтому указанные расходы следует относить в состав прочих расходов.

В рыночной экономике меняются традиционные взгляды на кредит. В системе рычагов экономического воздействия на финансово-хозяйственную деятельность предприятий в рамках дифференцированного подхода к кредитованию важная роль принадлежит процентам за кредит.

Сравнительный анализ статей затрат на производство продукции в Республике Беларусь, странах ЕЭС и Канаде (таблица) позволяет сделать вывод о том, что в странах с развитой рыночной экономикой в составе расходов выделяются финансовые затраты (проценты за кредит, банковские платежи и др.).

Таблица

Укрупненные статьи затрат в Республике Беларусь, странах ЕЭС и Канаде

Республика Беларусь	Страны ЕЭС	Канада
<ul style="list-style-type: none"> • Сырье и основные материалы (без возвратных отходов) • Покупные изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера • Вспомогательные материалы • Амортизация основных фондов • Топливо и электроэнергия • Заработная плата с отчислениями на социальные нужды • Прочие расходы 	<ul style="list-style-type: none"> • Приобретение и заготовление материалов • Услуги со стороны • Прочие услуги со стороны • Налоги и таксы • Затраты на содержание персонала • Прочие эксплуатационные затраты • Финансовые затраты • Затраты, связанные с чрезвычайными операциями • Затраты по амортизационным отчислениям и резервы • Прочие расходы 	<ul style="list-style-type: none"> • Заработная плата и гонорары • Материалы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, топливо • Услуги со стороны • Налоги и таксы • Амортизационные отчисления • Страховые платежи • Банковские расходы • Командировочные и связанные с ними расходы • Прочие расходы

Анализ структуры расходов предприятий потребительской кооперации показал, что проценты за пользование кредитом и плата за другие услуги банков колеблется от 15 до 30 процентов общепроизводственных расходов. Поэтому назрела необходимость выделения статьи, которая будет включать в себя эти расходы, что позволит усилить аналитичность получаемой при помощи калькулирования информации для принятия управленческих решений. Нами предлагается ее назвать “Расходы на банковские услуги”.

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, БЫВШИХ В ЭКСПЛУАТАЦИИ, КАК ФАКТОР, ВЛИЯЮЩИЙ НА ВЕЛИЧИНУ КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

В. В. Богатырева, БГЭУ

Одной из составляющих конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий является прибыль (убыток) от реализации и прочего выбытия такой мобильной части активов субъекта хозяйствования, как основные средства.

Предприятие в процессе деятельности приобретает не только новые основные средства, но и средства, бывшие в эксплуатации у других субъектов хозяйствования. Методика оценки основных фондов, бывших в эксплуатации, напрямую влияет на величину конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий, т. к. от указанного экономического процесса зависит общая сумма затрат (расходов) предприятия и финансовый результат, определяемый при выбытии упомянутой выше категории основных фондов.

Согласно Закону Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” основные средства оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, состоящей из фактических затрат на их

приобретение, возведение (сооружение) и изготовление, включая расходы по доставке, монтажу и установке, из процентов за кредит, уплат госпошлины и других расходов; по основным средствам, бывшим в эксплуатации, в первоначальную стоимость включается также сумма их износа. В связи с введением в действие вышеприведенной статьи Закона "О бухгалтерском учете и отчетности" Министерством финансов Республики Беларусь разработано Письмо № 15-6/199 от 26.12.1994 г., разъясняющее порядок ведения бухгалтерского учета основных средств, бывших в эксплуатации: "Первоначальная стоимость бывших в эксплуатации приобретенных основных средств, а также внесенных учредителями в счет вклада в уставной капитал предприятия, и объектов, полученных безвозмездно, определяется с добавлением суммы их износа. Сумма износа определяется путем умножения покупной или договорной стоимости на степень начисленного износа в процентах, указанную в первичных документах, исходя из первоначальной стоимости продаваемого или передаваемого объекта и начисленного износа. На сумму износа производится бухгалтерская запись по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 02 "Износ основных средств".

На основании изложенного выше рассмотрим на примере формирование стоимости основных средств, бывших в эксплуатации.

Пример: Приобретен бывший в эксплуатации объект "А", договорная стоимость которого 92 000 руб. Его первоначальная стоимость 85 000 руб. Сумма начисленного износа 70 000 руб. Определяем степень начисленного износа в процентах — 82,35 % ($70000 : 85000$).

Формируем первоначальную стоимость объекта "А" при его оприходовании покупателем:

на договорную стоимость "А" (92 000 руб.) дебетуем счет 01 "Основные средства" и кредитуем счет 08 "Капитальные вложения";

на сумму износа ($75\,762 \text{ руб.} = 92000 \cdot 82,35/100$) дебетуем счет 01 "Основные средства" и кредитуем счет 02 "Износ основных средств".

Таким образом, первоначальная стоимость объекта "А", ранее бывшего в эксплуатации, равна 167 762 руб. ($92000 + 75762$), что превышает его первоначальную стоимость, согласно первичной документации на 50,67 %.

Согласно положению "О порядке начисления амортизации на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве" нормы амортизационных отчислений установлены в процентах к балансовой (первоначальной или восстановительной) стоимости основных средств. В рассматриваемом примере износ покупателем объекта "А" будет начисляться с суммы равной 167 762 руб., — первоначальной стоимости основных средств.

Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), определен перечень расходов, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), согласно которому амортизация основных фондов является частью таких затрат. Международными стандартами приведено определение понятию "расходы", включающее в себя издержки, возникающие в процессе обычной деятельности и расходы от прочих видов деятельности, где амортизационные отчисления на полное восстановление основных фондов являются неотъемлемой их частью.

В связи с тем, что прибыль (убыток) есть мера эффективности деятельности, определяемая как разница между совокупными доходами и расходами, размер начисляемого износа, являющегося частью расходов, непосредственно влияет на конечный финансовый результат деятельности предприятий.

Из приведенного выше примера следует, что субъект хозяйствования-покупатель объекта "А" перенесет его сложившуюся первоначальную стоимость на себестоимость продукции (работ, услуг) в виде амортизации, чем занизит действительную величину финансового результата своей деятельности.

На наш взгляд, отнесение на себестоимость продукции (работ, услуг) суммы износа, уже ранее отразившейся в виде затрат у субъекта хозяйствования-продавца, является необоснованным и неверным, так как влечет занижение финансового результата деятельности предприятия-покупателя и является основанием для появления абсурдной ситуации, когда с увеличением степени износа основных средств, бывших в употреблении, увеличивается и их первоначальная стоимость.

От принятой методики оценки основных фондов зависит не только величина расходов предприятия, но и финансовый результат получаемый при выбытии (реализации) указанного вида активов. Причем, чем выше стоимость выбывающих основных средств, тем ниже финансовый результат от их выбытия. Указанная зависимость величин рассматриваемых экономических категорий предопределена действующей методикой отражения в бухгалтерском учете выбытия основных средств. Так, согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия для обобщения информации о процессе реализации и прочем выбытии принадлежащих предприятию основных средств, а также для определения финансовых результатов от их реализации предназначен счет 47 "Реализация и

прочее выбытие основных средств". По дебету счета 47 отражаются первоначальная стоимость выбывающих объектов основных средств, а также понесенные расходы, связанные с их выбытием. В кредит счета 47 относятся сумма износа, начисленная по выбывшим объектам к моменту их выбытия, выручка от реализации имущества и стоимость материальных ценностей, поступивших в связи со списанием имущества. Дебетовое (убыток) или кредитовое (прибыль) сальдо по счету 47 в текущем отчетном периоде списывается на счет 80 "Прибыли и убытки".

Изложенное выше позволяет утверждать, что методика оценки основных средств, бывших в эксплуатации, действительно влияет на финансовый результат от их выбытия (реализации), так как от нее зависит и первоначальная стоимость указанной категории средств (отражаемая по дебету счета 47) и сумма начисленного износа к моменту выбытия объекта (отражаемая по кредиту счета 47).

На основании проведенного исследования предлагаем не искажать первоначальную стоимость основных средств, бывших в эксплуатации, добавлением в нее суммы начисленного ранее износа, с целью правильного определения конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятия. Т. е. необходимо определять стоимость таких основных фондов, основываясь на следующем заключении: основные средства, в том числе бывшие в эксплуатации, необходимо оценивать в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, состоящей из фактических затрат на их приобретение, возведение (сооружение) и изготовление, включая расходы по доставке, монтажу и установке, из процентов за кредит, уплат госпошлины и других расходов.

ИНСТРУКЦИЯ "О ПОРЯДКЕ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ"

*(утверждена Постановлением
Государственного налогового комитета
Республики Беларусь
10 мая 2000 г., № 40)*

Глава 1. Общие положения

1. Настоящая Инструкция разработана на основании Закона Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г. "О налоге на недвижимость" (Ведамасці Вярхоўнага Савета Рэспублікі Беларусь, 1992 г., № 3, ст. 59; № 12, ст. 206; 1993 г., № 3, ст. 27; 1994 г., № 3, ст. 24; № 17, ст. 279; 1995 г., № 6, ст. 57; № 17, ст. 189; 1996 г., № 10, ст. 118; № 23, ст. 414; Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., № 13, 2/142).

Глава 2. Плательщики налога

2. Плательщиками налога на недвижимость являются юридические лица, включая предприятия с иностранными инвестициями и иностранные юридические лица, а также филиалы, представительства и другие структурные подразделения юридических лиц, имеющие обособленный (отдельный) баланс и расчетный (текущий) счет.

3. Плательщиком налога на недвижимость юридических лиц, имущество которых принадлежит полностью на праве собственности одному лицу, может выступать по инициативе собственника или уполномоченного им органа любое из данных лиц в порядке, определяемом законодательством Республики Беларусь.

Уплата налога на недвижимость при осуществлении договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) возлагается на организацию, которой поручено ведение общих дел.

4. Юридические лица, финансируемые за счет средств бюджета Республики Беларусь, плательщиками налога на недвижимость не являются.

К юридическим лицам, финансируемым за счет средств бюджета Республики Беларусь, относятся учреждения и организации, созданные государственными органами, а также органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера, содержание которых финансируется из бюджета на основе бюджетной сметы,