

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

которой для расчета прибыли, подлежащей налогообложению, фирмы и компании используют методы ускоренной амортизации, независимо от того, какой метод используется в бухгалтерском учете.

Учет формирования и использования амортизационного фонда ведется на забалансовом счете 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств". По дебету этого счета отражаются суммы, равные величине амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг). По кредиту забалансового счета 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств" отражается использование средств амортизационного фонда, равное сумме фактически произведенных в отчетном периоде капитальных вложений производственного назначения и затрат предприятия на жилищное строительство, осуществляемых при выполнении работ хозяйственным или подрядным способом, погашение кредитов и займов, полученных на эти цели, и процентов по ним.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года № 89.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие. Под ред. Л.И. Кравченко.— Минск: ФУАинформ, 2001.
3. Бухгалтерский учет. Учебник для вузов. Под ред. П.С. Безруких.— 4-е изд. перераб. и доп.— М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие. Под ред. М.И. Баканова.— М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях. 2-е изд., перераб. и доп.— М.: Финансы и статистика, 2002.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

А.И. Кругликова, БГЭУ

Не первый год продолжается реформирование отечественной системы бухгалтерского учета с целью адаптации ее к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. Однако проблемы соответствия отечественного учета требованиям международных стандартов сохраняются. Одной из дискуссионных проблем является степень соответствия отечественных и международных стандартов в отношении основных средств.

Определение и критерии отнесения к основным средствам

В системе МСФО порядок учета основных средств отражен в стандарте 16 "Основные средства". МСФО и отечественные нормативные документы [5, 6, 7] предусматривают равноценные критерии признания активов в качестве основных средств: материально-вещественная форма; использование в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для административных целей; использование в течение более чем одного периода (свыше двенадцати месяцев). Единственным отличием является то, что МСФО подчеркивают необходимость получения экономических выгод от использования основных средств. В отечественных нормативных документах по учету основных средств признак экономической выгоды не рассматривается.

Оценка основных средств

Основные средства оцениваются в национальном бухгалтерском учете и МСФО по первоначальной стоимости, в которую включаются все фактические затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению. Если основные средства приобретаются в обмен, то они оцениваются по справедливой стоимости. Справедливая стоимость по МСФО – это сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами [1]. В основе справедливой стоимости лежит реальная рыночная стоимость, которая складывается в результате сделок на рынке и поэтому является вполне определенной величиной. Справедливая стоимость позволяет наилучшим образом сопоставить информацию об активах.

Возмещение балансовой стоимости основных средств

В МСФО дано определение возмещаемой величины – величины, которую предприятие ожидает возместить в результате будущего использования актива, включая его ликвидационную стоимость [1]. В соответствии с МСФО возмещаемая сумма актива представляет собой наибольшее значение из двух величин: чистой продажной цены актива или ценности использования актива. Под чистой продажной ценой актива понимается цена договора купли-продажи подобного актива либо другая информация, которая позволяет судить о возможной сумме от реализации актива. При определении чистой продажной цены вычитаются прямые дополнительные затраты на выбытие (затраты на демонтаж актива и др.). Определение ценности

использования актива предполагает оценку расчетных поступлений и оттоков денежных средств, которые ожидаются от продолжающегося использования актива и его ликвидации. При рассмотрении ценности использования актива следует опираться на прогнозы потока денежных средств, которые должны быть основаны на последних финансовых бюджетах и сметах компании, а также на данных об экстраполяции отмеченной динамики показателей на перспективу (как правило, не свыше 5 лет). Предприятие должно периодически сравнивать балансовую стоимость основных средств и их возмещаемую величину.

МСФО не требуют всегда оценивать и чистую продажную цену актива, и ценность использования актива. Если одна из этих величин определена и она превышает балансовую стоимость, то нет необходимости рассматривать другую величину, так как ясно, что обесценения актива не произошло.

В отечественной практике не существует понятия возмещаемой величины.

Срок полезного использования основных средств

Согласно МСФО, срок службы основных средств определяется решением руководства компании и основывается на опыте предприятий, использующих аналогичные основные средства, общей деловой практике и возможности получения экономической выгоды от использования актива. Под сроком полезного использования МСФО подразумевают либо период времени, в течение которого предприятие предполагает использовать актив; либо количество единиц продукции, которое предприятие ожидает получить от использования актива [1]. МСФО подчеркивают, что срок полезного функционирования может быть короче, чем экономический срок службы.

В отечественной практике бухгалтерского учета в отношении основных средств устанавливается срок полезного использования и нормативный срок службы. Предприятия Республики Беларусь могут пересматривать нормативные сроки службы и сроки полезного использования в силу одних и тех же причин, предусмотренных и в МСФО: в результате капиталовложений, ремонта, при моральном устаревании объекта и т.д. [5].

Амортизация основных средств

В соответствии с МСФО под амортизируемой стоимостью понимают первоначальную или восстановительную стоимость, уменьшенную на сумму ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость представляет собой чистую сумму, которую предприятие ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом затрат по его выбытию [1]. Используемый метод амортизации должен быть экономически обоснован, то есть отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от актива. МСФО предусматривают возможность пересмотра и изменения используемых методов амортизации в случае значительных изменений в предполагаемой схеме получения экономических выгод.

В отечественной практике не вводится понятия ликвидационной стоимости основных средств и амортизируемая стоимость всегда равна первоначальной стоимости объекта. Под амортизируемой стоимостью понимают стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления. Амортизируемая стоимость подразделяется на амортизируемую стоимость объектов основных средств, используемых в предпринимательской деятельности (частями включается в затраты на производство и реализацию продукции либо в издержки обращения или уменьшает прибыль в течение срока полезного использования, если основные средства находятся в простое свыше 3 месяцев, запасе, консервации свыше 1 года), и амортизируемую стоимость объектов основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности (частями относится на уменьшение собственных источников в течение нормативного срока службы). Такое деление обусловлено особенностями отражения амортизации на счетах бухгалтерского учета [5].

Таким образом, в отечественной и зарубежной практике учета предприятиям предоставлено право выбора методов начисления амортизации, причем в отечественной – право выбора способов амортизации среди разрешенных в законодательном порядке, методы начисления амортизации одинаковы, но в МСФО вся амортизация признается расходом, а в отечественном учете – только амортизация основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

Переоценка основных средств

МСФО предполагают использование переоценки, при этом частота переоценки зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Ежегодная переоценка рекомендуется для тех видов основных средств, по которым справедливая стоимость колеблется значительным образом, если колебания справедливой стоимости незначительны, то основные средства могут переоцениваться каждые 3-5 лет. В соответствии с МСФО при переоценке отдельного объекта основных средств необходимо переоценить всю группу, в состав которой он входит.

В отечественной практике учета переоценка производится по текущей (восстановительной) стоимости в законодательном порядке ежегодно на начало года путем пересчета двумя методами – методом коэффи-

циентов и методом прямого пересчета или прямой оценки. Проводимая переоценка носит обязательный характер для всех предприятий, независимо от форм собственности и видов деятельности.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности об основных средствах

По сравнению с МСФО, в отечественном учете перечень информации об основных средствах, необходимый для раскрытия в отчетности, более ограничен. В отечественной и международной отчетности раскрывается информация о балансовой стоимости основных средств на начало и конец года, а также стоимость поступивших и выбывших основных средств в течение года. МСФО требуют также отражения ряда показателей, не предусмотренных в отечественной практике (убыток от обесценения, стоимость основных средств, временно неиспользуемых, а также стоимость полностью амортизированных, но еще используемых основных средств и др.).

В таблице представлены особенности отражения основных средств согласно МСФО и нормативных документов по учету основных средств в РБ.

Таблица

Сопоставление объектов в МСФО и отечественном учете

Признак сравнения	Стандарт 16 «Основные средства»	Нормативные документы по учету основных средств в Республике Беларусь
1. Определение и критерии отнесения к основным средствам	Структура основных средств определяется предприятием самостоятельно, в основу группировки закладывается модель получения экономической выгоды.	В целом понятие основных средств совпадает с понятием, используемым в МСФО, структура основных средств задается нормативными документами.
2. Оценка основных средств	Приобретаемые основные средства оцениваются по первоначальной стоимости, обмениваемые – по справедливой стоимости.	В бухгалтерском учете оцениваются по первоначальной стоимости, в балансе – по остаточной стоимости, не используется понятие «справедливая стоимость».
3. Возмещение балансовой стоимости	Организация должна периодически делать сравнения возмещаемой величины и балансовой стоимости с целью корректировки последней до возмещаемой суммы.	Не рассматривается вообще. Хотя в условиях развивающейся экономики является необходимым моментом, так как в силу неопределенности в экономике вероятна ситуация, когда возмещаемая сумма может оказаться ниже балансовой стоимости.
4. Срок полезного использования	Срок полезного использования устанавливается исходя из возможности получения экономической выгоды и должен периодически пересматриваться в сторону увеличения или сокращения. Срок полезного использования устанавливается бухгалтером самостоятельно.	В отношении основных средств установлены сроки полезного использования и нормативные сроки службы, которые могут пересматриваться в пределах диапазонов, установленных в законодательном порядке.
5. Амортизация основных средств	Используемый метод амортизации должен быть экономически обоснован и может быть пересмотрен в процессе использования основного средства. Вся амортизация признается расходом.	Разрешено самостоятельно определять способ начисления амортизации и пересматривать его только в начале года. Методы амортизации аналогичны методам в МСФО. Не вся амортизация учитывается в составе затрат.
6. Переоценка основных средств.	Частота проведения переоценки устанавливается предприятием самостоятельно исходя из изменений в справедливой стоимости	Переоценка носит обязательный характер, устанавливается в законодательном порядке и проводится ежегодно на начало года.
7. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности	Предусматривает широкий перечень информации о составе и движении основных средств.	Информация о наличии основных средств ограничена и не представлена в таком порядке как в МСФО

Согласно данным таблицы, имеются некоторые сходства и отличия в отечественном и международном учете. Возможно, наш отечественный стандарт и не должен быть полной копией соответствующего международного.

Исходя из вышеизложенного, можно обозначить в отечественном бухгалтерском учете по учету основных средств следующие проблемные моменты:

1) переоценка носит обязательный ежегодный характер для всех предприятий. Целесообразным, на наш взгляд, являлось бы проведение переоценок основных средств лишь в случае, когда наблюдается гиперинфляция, что также предусмотрено Международным стандартом 29 «Раскрытие информации в финансовой отчетности гиперинфляции»;

2) не используется понятие возмещаемой величины, которое связано с понятием ценности использования актива. В отечественной практике ценность вообще не рассматривается как самостоятельная категория, она употребляется в составе других понятий (например, валютные ценности и др.). В современных условиях возможна ситуация, когда возмещаемая сумма окажется ниже балансовой стоимости, которая не всегда отражает «реальную» стоимость актива в данный момент времени. И если часть актива перестает отвечать критерию признания (т.е. часть расхода, связанного с приобретением основного средства, не вызовет дохода (экономической выгоды)), то соответствующая часть должна быть отражена как расход за период и сразу отнесена на счет прибылей и убытков согласно МСФО;

3) внесенные изменения 24 января 2003 года в Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [5] носят ограничительный характер. Если ранее для основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности, устанавливались только сроки полезного использования, то теперь – еще и нормативные сроки. В пункте 23 Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов говорится, что при установлении сроков полезного использования должны учитываться ожидаемый физический износ, моральный износ и нормативно-правовые ограничения. Здесь же отмечается, что срок полезного использования может быть признан равным нормативному сроку службы. В пункте 7 вышеназванного Положения говорится, что при выборе срока полезного использования основных средств величина нормативного срока службы соответствующих объектов указывается обязательно, что свидетельствует о предпочтении и значимости последнего. Необходимо отметить, что в хозяйственной практике различают фактические, нормативные и экономические сроки службы основных средств. Последние характеризуют период производительного функционирования основных средств, в течение которого они дают экономический эффект. Когда существуют идеальные условия, экономические и нормативные сроки могут совпадать. Однако на современном этапе это не происходит, поскольку для их сближения существуют барьеры (возможности производства новых видов оборудования, техники; темпы и направления научно-технического прогресса). Таким образом, срок полезного использования должен обосновываться, прежде всего, предполагаемым физическим и моральным износом, а также тем экономическим эффектом, который они будут приносить в ходе функционирования. Поэтому целесообразным является учитывать все вышеперечисленные факторы при установлении срока полезного использования, а не обосновывать срок полезного использования нормативным сроком, так как последний не всегда является реальной и оправданной величиной, поскольку не учитывает отраслевые особенности функционирования одних и тех же основных средств, режим эксплуатации, систематичность проведения ремонтов, моральное старение и другие факторы.

Таким образом, изучение международных норм и правил учета, а также принципов составления отчетности по основным средствам необходимо для понимания отчетности отечественных предприятий зарубежными компаниями, так как основные средства являются одним из наиболее сложных объектов учета. Различные подходы, связанные с пониманием основных средств, а также их оценкой, могут привести к неоднозначным трактовкам этих понятий. Поэтому, важным является изучение международных подходов к учету основных средств и рассмотрение возможности их применения в отечественном учете с целью наиболее оптимального использования в практической деятельности предприятий РБ.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Международные стандарты финансовой отчетности.— М.: Аскери, АССА,1999.— 1135 с.
2. Михалкевич А.П. Перспективы и проблемы использования международных стандартов финансовой отчетности в бухгалтерском учете субъектов хозяйствования РБ/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2002.— № 2.— С. 3-5.
3. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. 3-е изд.— М.: Эдиториал УРСС, 2001.— 240 с.
4. Постановление Министерства финансов РБ от 30 мая 2003 года № 89 “Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета”.
5. Постановление Министерства экономики РБ, Министерства финансов РБ, Министерства статистики и анализа РБ, Министерства архитектуры и строительства РБ от 23 ноября 2001 года № 187/110/96/18 “ Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов” с изменениями от 24 января 2003 года № 33/10/15/1.
6. Постановление Министерства финансов РБ от 12 декабря 2001 года № 118 “Положение по бухгалтерскому учету основных средств” с изменениями и дополнениями от 31 марта 2003 года № 48.
7. Постановление Министерства финансов РБ от 20 декабря 2001 года № 127 “Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств”.
8. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие.— М.: Аналитика-Пресс,1998.— 288 с.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И УЧЕТА НАЛОГОВ
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

О. Н. Арико, преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита МГУП

В настоящее время отечественные социально-экономические условия хозяйствования не являются достаточно благоприятными. Нестабильность законодательной базы, рост числа неплатежеспособных предприятий, падение спроса на отечественную продукцию и другие факторы обуславливают критическое состояние, как предприятий, так и экономики республики. Действующая налоговая система Республики Беларусь нередко является одним из дестабилизирующих факторов.

Косвенные налоги являются главным источником доходов бюджета Республики Беларусь и изменение уровня налоговой нагрузки в 1993-2002 г. было обусловлено ростом косвенного налогообложения и снижением