

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.4

### МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ

*д-р экон. наук, проф. П.Я. ПАПКОВСКАЯ*  
(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

*Дается оценка роли капитализируемых затрат в формировании первоначальной стоимости долгосрочных активов. Рассмотрен порядок отражения в учете недоамортизированной стоимости долгосрочных активов. Установлено, что при утрате эксплуатационных возможностей первоначальная стоимость должна быть включена в себестоимость продукции, произведенной с использованием долгосрочного актива.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, долгосрочные активы, оценка, амортизационная политика, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

**Введение.** Среди имеющихся проблем совершенствования производственного учета следует остановиться на учете затрат по использованию основных средств, которые играют не последнюю роль в формировании затрат на производство продукции (работ, услуг). В современных условиях усугубляется решение вопросов, касающихся использования имеющихся основных средств. Это относится к вопросам формирования первоначальной стоимости основных средств, учета амортизации, использования уже амортизированных основных средств, отражения недоамортизированной стоимости объектов, влияющих на себестоимость продукции (работ, услуг).

**Основная часть.** В соответствии с действующими нормативными положениями первоначальная стоимость основных средств складывается: 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. Учетная практика свидетельствует о том, что в первоначальную стоимость согласно нормативным положениям включаются и такие расходы, как командировочные расходы по приобретению оборудования, проценты за кредит, в том числе и товарный, а также курсовые разницы, возникающие в связи с ростом валютного курса, при покупке иностранной валюты, для приобретения основных средств.

Проблема отражения процентов за кредит, использованный на долгосрочные вложения, является весьма значимой. Важность этой проблемы возрастает при уплате процентов за кредит в иностранной валюте, по которым возникают курсовые разницы в связи с ростом валютного курса.

Международная учетная практика выработала определенные подходы к отражению уплачиваемых процентов при приобретении основных средств в кредит. В частности, в стандарте МСФО 23 «Затраты по заимствованиям» [1] отмечается в качестве важной проблемы учет издержек по кредитам при подготовке отчетности. Стандарт содержит регламентацию по капитализации расходов на кредиты. Капитализация процентов по кредитам обычно прекращается, когда актив (объект) становится годным к использованию. Это зафиксировано в действующих нормативных документах по бухгалтерскому учету в республике и соответствует также положению международного стандарта 16 «Основные средства» в том, что последующие расходы, относящиеся к единице имущества основных средств и оборудования, следует прибавлять к ее первоначальной стоимости, только если они увеличивают последующую пользу от существующего актива помимо их предварительного норматива функционирования.

Однако формирование оценки активов, в том числе и основных средств, подвержено влиянию значительного и быстрого изменения стоимостных оценок составляющих затрат при низкой платежеспособности предприятия, вследствие которой погашение кредитов происходит позже установленного кредитным договором срока и во многих случаях – значительно позже ввода объектов в эксплуатацию. В данной ситуации является вполне обоснованным капитализировать, т.е. присоединять к первоначальной стоимости объектов основные средства, проценты за кредит, уплаченные после ввода их в действие. Такое решение позволит единообразно решить проблему отражения курсовой разницы в связи с ростом валютного курса по процентам за кредит в иностранной валюте, уплачиваемым после ввода основных средств в эксплуатацию.

Таким образом, предлагаемое направление решения вопросов формирования стоимостной оценки основных средств нашло некоторое отражение в принимаемых в республике нормативных документах по бухгалтерскому учету.

Формирование оценки основных средств неразрывно связано с процессом ее амортизации, т.е. включением стоимости используемых средств труда в себестоимость производимой продукции (работ, услуг). За последнее время размер амортизационных отчислений значительно сократился в себестоимости продукции.

Предоставление хозяйствующим субъектам права самостоятельного выбора способа начисления амортизации основных средств привело их к необходимости решения следующей проблемы: определению срока полезной эксплуатации основных средств с учетом получения экономических выгод от их использования. По нашему мнению, эта проблема имеет два аспекта:

1) в случае установления срока полезной эксплуатации меньше нормативного (по техническим параметрам) срока полезного использования основных средств у предприятия срок перенесения стоимости основных средств будет короче срока их износа. Это приведет к увеличению затрат в данном периоде и к уменьшению налогооблагаемой прибыли, т.е. к ускоренной амортизации;

2) превышение срока амортизации над сроком физического износа неизбежно приведет к недоамортизации стоимости основных средств.

Развитие экономической ситуации в республике дает основание сделать вывод, что в организации бухгалтерского учета осуществляются реформаторские направления. Поэтому считаем целесообразно изложить отдельные подходы к обоснованию грамотной учетной амортизационной политики.

Решение этой проблемы заключается в *установлении системы регулирования амортизации в процессе ее осуществления, т.е. корректировки начисления амортизационных отчислений и их отражения в учете*. Превышение срока физической эксплуатации объекта над амортизационным периодом свидетельствует о том, что его первоначальная стоимость, *во-первых*, не выражала действительные нормативные эксплуатационные возможности (потенциал, ресурсы) объекта и, *во-вторых*, срок полезной эксплуатации объектов увеличивается за счет проведения капитальных ремонтов.

Следовательно, затраты по капитальному ремонту аналогично затратам на модернизацию и реконструкцию оказывают влияние на остаточную стоимость ремонтируемого объекта. В этой связи необходимо пересмотреть действующий порядок амортизации остаточной стоимости, так как затраты по капитальному ремонту уменьшают начисленный износ по объекту и одновременно увеличивают его остаточную стоимость. Эта остаточная стоимость должна быть амортизирована исходя из предполагаемого срока эксплуатации отремонтированного объекта. Такой подход не усугубит финансовое положение хозяйствующих субъектов даже в условиях инфляционной экономики. В конечном счете такой порядок корректировки остаточной стоимости основных средств обеспечивает обоснованное включение затрат по их использованию в составе затрат производимой продукции, соответствует рекомендациям МСФО (МСФО 16 «Основные средства») [1].

Общим неверным представлением является то, что стоимость долгосрочных активов снижается по мере их использования. В условиях инфляционной экономики денежный эквивалент объектов основных средств увеличивается в течение срока эксплуатации.

Какая-либо проблема отражения в учете списания недоамортизированной стоимости основных средств, следует отметить *необходимость переосмысления действующего порядка и обоснования нового подхода к решению этой проблемы*.

Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов предусматривает списание убытков от ликвидации основных средств, включая суммы недоначисленных амортизационных отчислений на финансовые результаты, т.е. в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» [2].

Если рассматривать формирование информации о себестоимости производимой продукции (работ, услуг) с позиции логичности, непротиворечивости и достоверности, то можно констатировать отсутствие методической аргументации такого решения.

Срок физического износа может оказаться короче амортизационного периода объекта основных средств вследствие влияния производственных факторов, таких как повышенная загруженность оборудования по сравнению с базовой величиной, повреждения или моральное устаревание. Поэтому если объект утратил свои эксплуатационные возможности и не может быть использован в процессе производства продукции (работ, услуг), его первоначальная стоимость должна быть включена в себестоимость продукции, произведенной с его использованием. Затраты на производство должны быть увеличены на его недоамортизированную стоимость, т.е. амортизационный период объектов должен быть приведен в соответствие с его сроком физического износа [3, с. 101].

Этот тезис вполне согласуется с рекомендациями «Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов».

В Указанной Инструкции указано, что «амортизация как процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов ... включает в себя распределение амортизируемой стоимости ... между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы...» [4, с. 78, п. 4].

Таким образом, в заключение можно сделать следующие **выводы**:

- формирование затрат на производство продукции должно происходить в полном соответствии с конкретным использованием материальных ресурсов;
- данный принцип должен быть основополагающим как в теории, так и в практике производственного учета, и найти отражение в системе его нормативного регулирования, устанавливающей правила формирования полной и достоверной учетной информации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности : Постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Национального банка Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г. № 657/20.
2. 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 Респ. Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 02.12.2013 г.
3. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Минск : ООО «Информпресс» 2001. – 216 с.
4. Долгосрочные активы : учет и амортизация. – Минск : Информпресс, 2013. – 144 с.

*Поступила 11.10.2018*

#### METHODICAL ASPECTS OF ASSESSING LONG-TERM ASSETS

**P. PAPKOVSKAYA**

*The assessment of the role of capitalized costs in the formation of the initial value of long-term assets. The procedure for recording the accounting for the non-depreciated value of long-term assets. It has been established that in case of loss of operational capabilities, the initial value should be included in the cost of products manufactured using a long-term asset.*

**Keywords:** *accounting, long-term assets, valuation, depreciation policy, accounting (financial) statements.*