

Маргарита Мишкова,
магистр экономических наук

Долгосрочные активы-2013: влияние на финансовый результат компании

«Финансовый директор» проводит анализ важнейших изменений законодательства по учету долгосрочных активов и определяет их влияние на финансовый результат компании в современных экономических условиях.

С 1 января 2013 г. в Беларуси изменился порядок бухгалтерского учета объектов основных средств (далее — ОС). Кроме того, с указанной даты вступают в силу новые инструкции по бухгалтерскому учету других долгосрочных активов (нематериальных активов, инвестиционной недвижимости и долгосрочных активов, предназначенных для реализации)*, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26.

Основных изменений, влияющих на результаты финансовой деятельности организаций, — четыре. Рассмотрим каждое из них в отдельности.

1. Законодательное закрепление порядка бухучета новых объектов: инвестиционной недвижимости, долгосрочного актива (или выбывающей группы), предназначенных для реализации.

В связи с этим изменением в типовом плане счетов бухгалтерского учета, утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50, появился сч. 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации». В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 (далее — Инструкция № 25), **к долгосрочным активам** относятся активы, используемые в деятельности организации и подлежащие выбытию более чем через 12 месяцев после отчетной даты. При этом в их состав не включаются финансовые вложения, отложенные налоговые активы, дебиторская задолженность и расходы будущих периодов.

На сч. 47 активы списываются только при выполнении усло-

вий, определенных п. 3 Инструкции № 25. В частности, одно из условий — **наличие подтверждения предполагаемой реализации активов**. Это может быть принятое руководителем организации решение о реализации либо заключенный с покупателем договор. Обратим внимание еще на одно условие признания: **долгосрочный актив имеется в наличии для реализации в текущем состоянии**. Если последнее условие не соблюдается и долгосрочный актив продолжает использоваться в деятельности организации, то в этом случае он не признается предназначенным для реализации даже при наличии документального подтверждения предполагаемой реализации данного актива.

Списание активов на сч. 47 производится в том отчетном периоде, в котором начали выполняться эти условия признания.

* Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета» и № 26 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета».

Для принятия к бухгалтеру долгосрочного актива, предназначенного для реализации, необходимо сравнить его стоимости, а именно балансовую и текущую рыночную стоимость, уменьшенную на сумму предполагаемых расходов на реализацию актива.

Под **текущей рыночной стоимостью** понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате реализации актива в существующих рыночных условиях. Она может быть определена в том числе на основании заключения оценщика.

На сч. 47 актив отражается по наименьшей из сравниваемых стоимостей.

В случае если балансовая стоимость актива окажется больше, чем его текущая рыночная стоимость за вычетом расходов на реализацию, то сумма такого превышения является так называемой суммой первоначального обесценения и отражается на сч. 91 **в составе расходов по инвестиционной деятельности**.

В том отчетном периоде, в котором изменилась текущая рыночная стоимость долгосрочного актива, предназначенного для реализации, следует отразить в бухгалтере изменение его балансовой стоимости.

В противном случае при превышении текущей рыночной стоимости над балансовой стоимостью, не превышающей сумму накопленного обесценения по активу, разница также отражается на сч. 91, но уже **в составе доходов по инвестиционной деятельности**.

Следует помнить, что из текущей рыночной стоимости вычитаются предполагаемые расходы на реализацию.

Пример

На 01.03.2013 выполняются условия признания ОС, предназначенного для реализации. Первоначальная стоимость ОС составила

2 000 тыс. руб., накопленная амортизация — 1 400 тыс. руб.; остаточная стоимость — 600 тыс. руб. (2 000 – 1 400). С покупателем заключен договор купли-продажи данного ОС по цене реализации 400 тыс. руб. (принимается как текущая рыночная стоимость). Организация не предполагает расходов на реализацию ОС; после заключения договора ОС не используется в деятельности организации.

Отражение 01.03.2013 в бухгалтере будет следующим:

- списана накопленная амортизация ОС — **1 400 тыс. руб.** (дебет сч. 02 — кредит сч. 01);
- перенесена остаточная стоимость ОС — **600 тыс. руб.** (дебет сч. 47 — кредит сч. 01);
- отражена сумма первоначального обесценения — **200 тыс. руб.** (дебет сч. 91 — кредит сч. 47);

СЛЕДУЕТ ПОМНИТЬ, ЧТО ИЗ ТЕКУЩЕЙ РЫНОЧНОЙ СТОИМОСТИ ВЫЧИТАЮТСЯ ПРЕДПОЛАГАЕМЫЕ РАСХОДЫ НА РЕАЛИЗАЦИЮ.

■ отражена сумма отложенного налогового актива, полученного как произведение суммы первоначального обесценения и ставки налога на прибыль (200 × 18%), — **36 тыс. руб.** (дебет сч. 09 — кредит сч. 99).
Последние две записи сделаны потому, что остаточная стоимость ОС меньше текущей рыночной стоимости. В другой ситуации последние бухгалтерские записи не производятся на сч. 47 и ОС числится по остаточной стоимости.

С марта 2013 г. и до даты фактической реализации ОС амортизация последнего не начисляется. 12.03.2013 заключено дополнительное соглашение об изменении цены реализации ОС — до 500 тыс. руб. Отражение 12.03.2013 в бухгалтере будет следующим:

- отражена сумма последующего дохода — **100 тыс. руб.** (дебет сч. 47 — кредит сч. 91);
 - отражена сумма уменьшения отложенного налогового актива, полученная как произведение суммы последующего дохода и ставки налога на прибыль (100 × 18%), — **18 тыс. руб.** (дебет сч. 99 — кредит сч. 09).
- 18.03.2013 ОС фактически реализовано за 500 тыс. руб., и в бухгалтере сделаны следующие записи:
- отражена выручка от реализации ОС — **500 тыс. руб.** (дебет сч. 51 — кредит сч. 91);
 - списана стоимость ОС, по которой оно числилось на сч. 47, — **500 тыс. руб.** (дебет сч. 91 — кредит сч. 47);
 - начислен налог на добавленную стоимость — **83 тыс. руб.** (дебет сч. 91-2 — кредит сч. 68);

- отражен убыток от реализации ОС — **83 тыс. руб.** (дебет сч. 99 — кредит сч. 91-9);
- списаны суммы оставшегося отложенного налогового актива — **18 тыс. руб.** (дебет сч. 99 — кредит сч. 09).

2. Изменение порядка формирования первоначальной стоимости и последующей оценки ОС и нематериальных активов.

Согласно п. 10 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 (далее — Инструкция № 26), первоначальная стоимость созданных в организации ОС определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание,

за исключением установленных законодательством случаев.

В соответствии с п. 14 Инструкции № 26 первоначальная стоимость ОС не подлежит изменению, кроме случаев в том числе реконструкции (модернизации, реставрации) ОС, проведения иных аналогичных работ. Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) ОС, проведением иных аналогичных работ хозяйственным способом, отражаются по дебету сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

Фактические прямые и распределяемые переменные косвенные затраты на реконструкцию ОС относятся на увеличение их стоимости. Фактические же постоянные косвенные затраты на реконструкцию ОС не относятся на их стоимость.

С 1 ЯНВАРЯ С.Г. В СОСТАВ ФАКТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ВКЛЮЧАЮТСЯ ТАКЖЕ ПРОЦЕНТЫ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ, ПОЛУЧЕННЫМ НА ИХ ПРИОБРЕТЕНИЕ.

Пример 1

Предприятие проводит модернизацию ОС хозяйственным способом в марте 2013 г. Расходы на модернизацию составили: материалы — 300 тыс. руб., заработная плата — 800 тыс. руб.; отчисления от фонда оплаты труда — 276,8 тыс. руб., амортизация ОС — 20 тыс. руб., стоимость услуг сторонних организаций — 110 тыс. руб. Модернизация завершена 18.03.2013. Отражение в марте 2013 г. в бухгалтерии будет следующим:

■ стоимость материалов, израсходованных на модернизацию, — **300 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 10);

■ начисление заработной платы за модернизацию — **800 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 70);

ФАКТИЧЕСКИЕ ПРЯМЫЕ И РАСПРЕДЕЛЯЕМЫЕ ПЕРЕМЕННЫЕ КОСВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ НА РЕКОНСТРУКЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОТНОСЯТСЯ НА УВЕЛИЧЕНИЕ ИХ СТОИМОСТИ.

■ начисления на зарплату — **276,8 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 69, 76);

■ амортизация ОС, используемых для модернизации, — **20 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 02);

■ стоимость услуг сторонних организаций — **110 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 60);

■ увеличение первоначальной стоимости ОС на расходы, связанные с модернизацией, — **1 506,8 тыс. руб.** (дебет сч. 01 — кредит сч. 08).

В соответствии с Инструкцией № 26 первоначальная стоимость

приобретенных ОС определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:

■ стоимость приобретенных ОС;
■ таможенные сборы и пошлины;
■ проценты по кредитам и займам;

■ затраты по страхованию при доставке;

■ затраты на услуги других лиц, связанные с приведением ОС в рабочее состояние, пригодное для использования;

■ иные затраты, непосредственно связанные с приобретением

и доставкой, монтажом ОС и приведением их в состояние, пригодное для использования.

С 1 января 2013 г. в состав фактических затрат на приобретение ОС включаются также проценты по кредитам и займам (в том числе по

просроченным кредитам и займам), полученным на их приобретение. Не включаются, как и ранее, проценты по данным кредитам и займам, начисленные после принятия объектов к учету.

Пример 2

Предприятие приобретает ОС в марте 2013 г.

Поставщик по накладной передал организации ОС на сумму 980 тыс. руб.

Затраты по страхованию при доставке — 60 тыс. руб.; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением ОС в рабочее состояние, — 40 тыс. руб., проценты по кредиту на приобретение ОС — 15 тыс. руб.

Объект принят к учету в составе ОС 19.03.2013.

Отражение в марте 2013 г. в бухгалтерии будет следующим:

■ передача ОС организации — **980 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 60);

■ затраты по страхованию при доставке — **60 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 76);

■ затраты на услуги других лиц, связанные с приведением ОС в рабочее состояние, — **40 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 76);

■ проценты по кредиту на приобретение ОС — **15 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 67);

■ принятие к учету в составе ОС — **1 095 тыс. руб.** (дебет сч. 01 — кредит сч. 08).

3. Применение механизма обесценения ОС и нематериальных активов, а также переоценки нематериальных активов.

Обесценение — это процедура, необходимость проведения которой определяет **сама организация**, так как согласно п. 16 Инструкции № 26 организация вправе на основании решения ее руководителя отражать в учете на конец отчетного периода сумму обесценения ОС при наличии документального подтверждения признаков обесценения ОС и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Обесценение не надо отождествлять с переоценкой ОС, но при отражении в учете обесценения учитываются результаты ранее проведенных переоценок ОС.

Организация вправе отразить обесценение объекта при наличии признаков его обесценения. Обязательное условие — документальное подтверждение имеющих признаков обесценения. В качестве такового могут быть использованы внутренние документы организации (например, дефектная ведомость), заключение оценщика и др.

В Инструкции № 26 определено, что ценностью использования ОС является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования ОС и его выбытия (далее — БДП).

Сущность расчета приведенной (дисконтированной) стоимости БДП заключается в том, что планируемые к получению в будущем деньги пересчитываются в сегодняшнюю стоимость с учетом количества периодов и ставки дисконтирования.

Формула для расчета дисконтированного денежного потока:

$$PV = \frac{FV}{(1 + r)^n},$$



где FV — будущая стоимость;
 PV — текущая стоимость;
 r — ставка дисконтирования;
 n — количество лет.

БДП включает будущие поступления денежных средств от использования ОС (например, денежных средств, полученных от реализации продукции, изготовленной с использованием ОС) и будущее расходование денежных средств на содержание этого ОС (например, ремонт).

Для получения возмещаемой стоимости сначала определяется ожидаемая в будущем сумма денежных средств от использования ОС по текущей стоимости. Далее полученный результат

никаких бухгалтерских записей не производится.

Пример

ОС по состоянию на 01.03.2013 требует ремонта, а значит, предстоит будущее расходование денежных средств на ремонт.

Это указывает на наличие признака обесценения ОС.

Первоначальная стоимость ОС — 500 000 тыс. руб., накопленная амортизация — 100 000 тыс. руб. Переоценка данного ОС ранее не производилась. Текущая рыночная стоимость ОС с учетом расходов на реализацию — 340 000 тыс. руб.

Ожидаемые будущие денежные потоки в последующие три года —

ОРГАНИЗАЦИЯ ВПРАВЕ ОТРАЗИТЬ ОБЕСЦЕНЕНИЕ ОБЪЕКТА ПРИ НАЛИЧИИ ПРИЗНАКОВ ЕГО ОБЕСЦЕНЕНИЯ.

сравнивается с текущей рыночной стоимостью ОС за вычетом предполагаемых расходов на его реализацию. Возмещаемой стоимостью будет большее из этих двух значений.

Сумма обесценения отражается в бухучете в случае, когда возмещаемая стоимость ниже остаточной стоимости. В противном случае, то есть когда остаточная стоимость выше возмещаемой,

50 000 тыс. руб. в год. Рыночная процентная ставка — 25%.

Рассчитанная приведенная (дисконтированная) стоимость БДП от использования ОС — **97 600 тыс. руб.**

$(50\,000 / (1 + 0,25)^3 + 50\,000 / (1 + 0,25)^2 + 50\,000 / (1 + 0,25))$.

Теперь выбираем наибольшую величину из текущей рыночной стоимости ОС и приведенной (дисконтированной) стоимости БДП и полу-

чаем возмещаемую стоимость. В нашем случае возмещаемая стоимость — **340 000 тыс. руб.** ($340\,000 > 97\,600$). Сравнивая возмещаемую стои-

Резерв по выводу ОС из эксплуатации и аналогичным обязательствам создается при одновременном выполнении следующих условий:

ния на расчетную оценку затрат, необходимых для погашения обязательства. Ставка дисконтирования определяется исходя из текущих рыночных оценок временной стоимости денежных средств и рисков, характерных для обязательства. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь.

СУММА СОЗДАВАЕМОГО РЕЗЕРВА ОПРЕДЕЛЯЕТСЯ ИСХОДЯ ИЗ РАСЧЕТНОЙ ОЦЕНКИ ЗАТРАТ, НЕОБХОДИМЫХ НА КОНЕЦ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА ДЛЯ ПОГАШЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА.

мость с остаточной стоимостью ОС, определяем сумму обесценения — **60 000 тыс. руб.** ($400\,000 - 340\,000$).

Поскольку по данному ОС не числится добавочный капитал, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок, сумма обесценения отражается в бухгалтере следующей записью:

■ сумма обесценения ОС — **60 000 тыс. руб.** (дебет сч. 91 — кредит сч. 02).

Так как по дебету сч. 91 отражаются расходы организации, то при определении общего финансового результата организации происходит увеличение убытка по данной операции на 60 000 тыс. руб.

4. Определение порядка формирования резерва по выводу ОС из эксплуатации и аналогичным обязательствам.

■ организация имеет обязательство по выполнению работ по демонтажу и ликвидации ОС, восстановлению природных ресурсов на занимаемом им земельном участке;

■ предполагается выбытие активов для погашения обязательства;

■ сумма обязательства может быть достоверно определена.

Сумма создаваемого резерва определяется исходя из расчетной оценки затрат, необходимых на конец отчетного периода для погашения обязательства. При определении суммы создаваемого резерва не учитываются доходы от ожидаемого выбытия ОС.

Если погашение обязательства предполагается более чем через 12 месяцев после отчетной даты, то сумма создаваемого резерва на отчетную дату определяется путем умножения ставки дисконтирова-

Пример

Организация создает резерв по выводу ОС из эксплуатации; выбытие активов для погашения обязательства предполагается в марте 2013 г. Сумма создаваемого резерва определяется исходя из расчетной оценки затрат, необходимых на конец отчетного периода для погашения обязательства:

■ сумма создаваемого резерва — **500 тыс. руб.** (дебет сч. 08 — кредит сч. 96).

По окончании срока полезного использования ОС сумма уменьшения резерва составит **500 тыс. руб.** (дебет сч. 96 — кредит сч. 91).

Проанализированные в статье изменения законодательства по учету долгосрочных активов позволяют организации **оптимально влиять на финансовые результаты.** **ФД**

Купить книгу, подписаться на журнал? Легко!
Практические издания для специалистов

magazin
on-line
www.profmedia.by

Работает круглосуточно!

Бесплатная доставка!

Скидки
постоянным клиентам!
Более 70 изданий!

СООО «ИПА «Регистр». Лицензия на право осуществления издательской деятельности № 02330/168 выдана 30.04.2004 Министерством информации Республики Беларусь (зарегистрирована в реестре лицензий Министерства информации Республики Беларусь за № 168). Продлена 08.04.2009 до 30.04.2014. УНП 100004413.