

УДК 657.42

Т.М. Рогоуленко

Е.О. Егорова

СПЕЦИФИКА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ И РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ

Аннотация. Рассмотрена проблематика определения и признания основных средств. Проведено сравнение действующего Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» с Международным стандартом «Основные средства» в части определения и признания объектов в учете и отчетности.

Ключевые слова: основные средства, положение по бухгалтерскому учету, международный стандарт финансовой отчетности, признание основных средств.

Tatiana Rogulenko

Elena Egorova

SPECIFICATION OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS UNDER INTERNATIONAL AND RUSSIAN STANDARDS

Annotation. The problems of definition and recognition of fixed assets are considered. The current Accounting Regulation «Accounting for Fixed Assets» is compared with the International Standard «Fixed Assets» in terms of determining and recognizing objects in accounting and reporting.

Keywords: fixed assets, accounting regulations, international financial reporting standard, recognition of fixed assets.

По российским стандартам методика учета основных средств регламентирует Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» [6]. По международным стандартам аналогичный документ – Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 16 «Основные средства» [3]. Между данными нормативными документами прослеживаются определенные различия. Чтобы понять их, необходимо сопоставить стандарты по следующим аспектам, которые непосредственно относятся к учету объектов основных средств (ОС):

- признание актива объектом основных средств;
- формирование стоимости объекта основного средства;
- определение срока эксплуатации;
- амортизация;
- выбытие;
- составление отчетности с использованием сведений об основных средствах.

Условия, по которым осуществляется признание активов объектами основных средств в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» практически не имеют отличительных свойств (см. табл. 1).

Формирование стоимости объектов основных средств. Объект основных средств на момент признания оценивается по первоначальной стоимости, под которой понимают фактические расходы на приобретение или сооружение объекта основных средств. Стоит отметить, что объекты основных средств могут быть приобретены в обмен на другие неденежные активы с доплатой денежными активами или без доплаты [1]. В таком случае принятый объект основных средств оценивается по справедливой стоимости. Отступлением будет обмен активами, которые не имеют точной справедливой стоимости или когда операция обмена активами не является коммерческой. Тогда стоимость основного средства будет оцениваться по балансовой стоимости данного объекта [2].

Правила установления первоначальной стоимости основных средств в ПБУ 6/01 схожи с требованиями МСФО [6]. В общем сходится и перечень затрат, которые включаются и не включаются в первоначальную стоимость объекта (см. табл. 2).

Таблица 1

Условия признания активов [3; 6]

Основные положения	МСФО (IAS) 16	ПБУ 6/01
Использование в процессе изготовления продукции, выполнения определенных работ или оказании услуг, для нужд в административной сфере организации, либо для представления в аренду	Да	Да
Основные положения	МСФО (IAS) 16	ПБУ 6/01
Эксплуатации активов в течение более чем одного периода продолжительностью больше 12 месяцев	Да	Да
Не предполагается последующая перепродажа активов	Да	Да
Способность приносить организации доход в будущем	Да	Да
Стоимостной критерий при признании активов основными средствами	Нет ограничений по стоимости (компании вводят лимит, при превышении которого расходы начинают капитализироваться, а в обратном случае – списываются на текущие расходы)	Актив, стоимостью менее 40000 руб. за единицу отражается в числе материально-производственных запасов

Таблица 2

Формирование стоимости объектов основных средств

Виды затрат	МСФО (IAS) 16	ПБУ 6/01
Затраты, нужные для приобретения, наладки и дорабатывания объекта до статуса, пригодного к эксплуатации: покупная цена, невозмещаемый налог; расходы на доставку и наладку; сырье, материалы и т.д.	Включает	Включает
Затраты, прямо не связанные с приобретением, наладкой и дорабатыванием объекта до состояния, готового к использованию: административные издержки; расходы на учреждение новых производственных объектов; сверхнормативные утраты материалов, труда; расходы на продвижение нового продукта; скидки и прочие затраты	Не включает	Не включает
Затраты по демонтажу, восстановлению земель	Включает	Не включает

Для расчета суммы амортизационных отчислений требуется определить период полезной эксплуатации объекта основных средств. По международным стандартам срок эксплуатации устанавливается организацией самостоятельно и может быть изменен, а по российским стандартам – устанавливается в соответствии с утвержденными нормами.

В момент готовности к эксплуатации объекта основного средства, должна начисляться амортизация. Готовность к использованию подразумевает собой завершение всех необходимых мероприятий по наладке и приведению объекта в состояние, годное для эксплуатации. Определение амортизации основных средств представлено в таблице 3.

Таблица 3

Определение амортизации основных средств

Критерии	МСФО (IAS) 16	ПБУ 6/01
База для начисления	Амортизируемая стоимость	Первоначальная стоимость
Срок полезного использования и способ амортизации	Должны рассматриваться в конце каждого финансового года	Срок полезной эксплуатации увеличится после реконструкции или усовершенствования, метод амортизации неизменен
Методы начисления амортизации	п. 62: – прямолинейного списания; – снижающейся балансовой стоимости; – производственный	п. 18: – линейный; – уменьшаемого остатка; – списания стоимости по сумме чисел лет срока полезной эксплуатации; – списание стоимости пропорционально объему продукции/работ/услуг
Начало начисления амортизационных отчислений	Основные средства амортизируют с того момента, когда они готовы к эксплуатации	Амортизацию начисляют с начала месяца, следующим за месяцем, когда объект был принят к учету
Прекращение начисления амортизационных отчислений	Начисление прекращается с прекращением признания основными средствами	Начисление прекращается со списания объекта с учета, или с начала месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта
Перерыв начисления	В случае временно неиспользования актива амортизация продолжает начисляться	Перерыв начисления происходит, когда основное средство переводится на консервацию сроком более 3 месяцев, во время реставрации объекта длительно – в 12 месяцев.

МСФО 16 жестко не определяет сроки начала и конца начисления амортизации, в отличие от российских стандартов. Амортизация актива образуется с момента готовности его к использованию и заканчивается с прекращением его признания. Также, согласно пункту 55 МСФО 16, в том случае, когда наблюдается простой актива, начисление амортизации продолжается [3; 4].

В соответствии международным и российским стандартам основные средства, не меняющие свои потребительские свойства с течением времени (земельные участки, природные ресурсы), не подлежат амортизации.

Истечение срока полезной эксплуатации основных средств и их дальнейшее выбытие. Условия истечения признания основного средства в учете по МСФО и ПБУ принципиальных различий не имеют (см. табл. 4).

Таблица 4

Прекращение признания объектов основными средствами

МСФО 16 (п. 67)	ПБУ 6/01 (п. 29)
Прекращение признания в учете объекта основного средства: – фактическое выбытие; – решение о завершении использования актива и ожидание того, что его выбытие не принесет какого-либо дохода.	– стоимость основного средства, выбывающего/не способного доставлять организации доход в будущем, подлежит списанию с учета; – продажа объекта основных средств, прекращение использования из-за износа, ликвидация в случае чрезвычайной ситуации в виде вклада в уставный капитал другой организации, безвозмездная передача, отнесение на счет вклада о совместной деятельности, обнаружение нехватки или повреждения активов при инвентаризации, выборочная ликвидация при выполнении работ по преобразованию, а также другие случаи.

В момент окончания признания объекта основным средством определяется прибыль или убыток. В российском и международных стандартах порядок его определения идентичен: прибыль (убыток) от выбытия объекта основного средства отражается в Отчете о прибылях и убытках. Это различие между совокупностью чистых поступлений при выбытии и балансовой суммой актива. Итоговое значение отражается в разделе «Прочие доходы (расходы)» [5].

Активы, которые уже не используются и не снимаются с балансового учета, так как от них вскоре ожидается извлечение экономической выгоды, в международном стандарте учитываются по балансовой стоимости на тот период, когда перестают использоваться [9]. Данные активы подлежат ежегодному тестированию на обесценение.

Раскрытие данных об объектах основных средств в отчетности. Показатели финансовой отчетности, касающиеся основных средств, раскрыты в таблице 5.

Таблица 5

Раскрытие сведений об объектах основных средств

Критерий	МСФО 16	ПБУ 6/01
Нормативное регулирование	Стандарт IAS 01 «Представление финансовой отчетности»	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [7]
Источник информации	Примечания к финансовой отчетности	Форма № 1
Информация, раскрываемая в обязательном порядке	Методы оценки балансовой стоимости без учета вычета амортизации	Балансовая стоимость без учета вычета амортизации еще используемых объектов основных средств
Информация, раскрываемая в обязательном порядке	– применяемый способ исчисления амортизации; – балансовая стоимость без учета вычета амортизации на начало и ко-	– сведения о балансовой стоимости объектов основных средств, подлежащие выбытию; – справедливая стоимость объектов

Критерий	МСФО 16	ПБУ 6/01
	<p>нец периода;</p> <ul style="list-style-type: none"> – сравнение балансовой стоимости по положению на начало и конец периода, которое отражает: <ul style="list-style-type: none"> • поступление, выбывание, обречение путем группировки объектов основных средств; • рост или снижение стоимости после переоценки и убытка от обесценения; • убытки от обесценения, которые признаны или компенсированы в отчете о прибылях и убытках; – амортизация; – курсовые разницы и другие изменения. – К тому же, в отчетности необходимо раскрыть: <ul style="list-style-type: none"> – учетную политику по отношению планируемых расходов на возобновление природных источников, которые связаны с использованием основных средств; – издержки на объекты, которые находятся в ходе строительства; – сумму обязательств на покупку объектов основных средств; – основные средства, которые переданы в залог; – объекты, на которые ограничены права собственности [8]. 	<p>основных средств при применения основного подхода к учету, если она серьезно отличается от балансовой.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Так же необходимо предоставлять данные по накопленной амортизации, в том числе по: <ul style="list-style-type: none"> – зданиям и сооружениям; – машинам, оборудованию; – другим основным средствам; – полученным и переданным в аренду основным средств, которые находятся на консервации; – объектам недвижимости объектам недвижимости, которые приняты к использованию и находятся на государственной регистрации.
<p>Необязательная к отражению информация</p>	<ul style="list-style-type: none"> – сведения о балансовой стоимости объектов основных средств, временно неиспользуемых; – сведения о балансовой стоимости без учета амортизации основных средств, которые полностью самортизированы, но еще находятся в эксплуатации; – балансовая стоимость объектов основных средств, эксплуатация которых завершена; – справедливая стоимость основного средства в том случае, если она значительно отлична от балансовой стоимости. 	<p>Итог переоценки объектов основных средств: первоначальной стоимости, амортизации</p>

Таким образом, наблюдается, что в целом структура отчетности, которая сформирована в соответствии с российскими стандартами, оказывается не хуже в совокупности и конкретизации той

отчетности, которая составляется по международным стандартам. Преобладание отчетности, составленной согласно международными стандартами, состоит в более объективном выражении стоимости активов, обязательств и текущих хозяйственных операций с экономической точки зрения, которые потом отражаются в отчетности.

Проведя изучение принципов учета основных средств по международным и российским стандартам, следует отметить, что концептуальным отличием между международной и российской практикой ведения учета считается расхождение в конечных целях применения отчетной информации. Так, отчетность, которая готовится по международным стандартам, используется разными инвесторами, организациями и финансовыми институтами, а в свою очередь отчетность, составленная по российским стандартам, предназначена пользованию фискальным органам государственного управления, для контроля начисления налогов и полнотой их уплаты. Следовательно, так как упомянутые категории пользователей имеют разного рода интересы, то и правила составления финансовой отчетности оказываются различными.

Библиографический список

1. Агеева, О. А. Международные стандарты финансовой отчетности. Теория и практика : учебник / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова. – М. : Юрайт, 2014. – 447 с.
2. Ложников, И. Бухучет – по международным стандартам / И. Ложников // Аудит. – 1998. – № 5. – 208 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 16 «Основные средства», введен на территорию России приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_16.pdf (дата обращения : 25.04.2017).
4. Международные стандарты финансовой отчетности. – М. : Аскери-АССА, 2009. – 904 с.
5. Морозова, Т. В. Восприятие информационного материала бухгалтерской (финансовой отчетности) / Т. В. Морозова ; под ред. В. В. Панкова, В. И. Петровой. – М. : РЭУ им. Г. В. Плеханова. – Т. 1. – 2011. – 114 с.
6. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://minfin.ru/common/upload/library/2016/07/main/PBU_6.docx (дата обращения : 24.04.2017).
7. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_43798/ (дата обращения : 26.04.2017).
8. Рогуленко, Т. М. Формирование учетно-контрольной информации для природоохранных проектов природопользователей : монография / О. В. Коваленко, Т. М. Рогуленко, А. В. Бодяко. – М., 2016. – 340 с.
9. Слияков, Ю. В. Взаимосвязи принципов корпоративного кредитования, бухгалтерского учета, анализа и внутреннего контроля / Ю. В. Слияков, В. М. Мироненко, Н. Л. Власов // Российский экономический интернет-журнал. – 2016. – № 3. – 17 с.