

ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И РСБУ

Демироглу Н.Б.

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
«Крымский инженерно-педагогический университет»
г. Симферополь, Россия*

Асанова А.Ш.

*Студентка 4 курса факультета экономики, менеджмента и информационных технологий, направления подготовки «Экономика» (профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)
«Крымский инженерно-педагогический университет»
г. Симферополь, Россия*

Аннотация

В данной статье рассматриваются специфика ведения бухгалтерского учета основных средств предприятия согласно требованиям МСФО и РСБУ. Выявлены различия между учетом основных средств в МСФО и в РСБУ. Приведены примеры составления корреспонденции счетов по учету основных средств на примере данных предприятия.

Ключевые слова: основные средства, первоначальная стоимость, амортизация, основные фонды, МСФО, РСБУ.

PECULIARITIES OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND RUSSIAN ACCOUNTING STANDARDS

Demiroglu N.B.

*Ph. D., associate Professor of chair of accounting, analysis and audit
Crimean engineer-pedagogical University
Simferopol, Russia*

Asanova A.Sh.

*4th year student of the faculty of Economics, management and information technologies, specialty "Economics" (profile "Accounting, analysis and audit")
Crimean engineer-pedagogical University
Simferopol, Russia*

Abstract

This article discusses the specifics of accounting of fixed assets according to IFRS and RAS. The differences between accounting for fixed assets in IFRS and the company. Examples of drawing up of correspondence of accounts of accounting of fixed assets on the example of enterprise data.

Keywords: fixed assets, original cost, depreciation, fixed assets, IFRS, and the company.

При осуществлении хозяйственной деятельности основные средства играют важную роль. Они используются как в процессе выпуска продукции, оказания услуг и выполнении работ, так и в управленческих целях предприятий. Практика доказывает, что основные средства составляют основную долю активов обычно. Исходя из этого, основные средства представляют основную долю валюты баланса.

Российская Федерация принимает активное участие в процессе мировой глобализации. Учитывая интеграцию Российской Федерации в данный процесс, многим российским предприятиям необходимо предоставлять финансовую отчетность согласно требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

На современном этапе развития российской экономики иностранные инвестиции необходимы для отечественных предприятий. В целях привлечения иностранных инвесторов необходимо реформировать Российские стандарты бухгалтерского учета под нормы МСФО. Это ускорит интеграцию российских предприятий в мировой процесс глобализации и привлечет финансовые инвестиции со стороны зарубежных стран. Для ускорения данного процесса предприятиям, которые планируют выход на международные рынки, необходимо привести существующую методику ведения бухгалтерского учета в соответствие с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Министерство Финансов РФ стремится к постепенному реформированию ведения бухгалтерского учета на российских предприятиях. Принимаются нормативы, которые способствуют сближению отечественного учета и международных стандартов.

Преобразование бухгалтерского учета является эффективным методом интеграции РФ в процесс мировой глобализации, так как российским компаниям, осуществляющим международную деятельность, приходится вести

параллельную бухгалтерию по российским и международным стандартам. Это трудоемкий и затратный процесс, в силу того, что необходимо привлекать большее количество работников бухгалтерии.

Однако процесс реформирования отечественной системы ведения бухгалтерского учета в соответствии с нормами МСФО является достаточно сложным и требует высокого профессионализма бухгалтерского состава.

При переходе к международным стандартам необходимо учесть, что учет основных средств является одним из наиболее сложных вопросов. Исходя из этого этому участку учета уделяется особое внимание на предприятиях.

Основные средства нашли свое отражение в первом разделе баланса. В связи с тем, что она в течении длительного периода времени способны влиять на величину прибыли.

В Российской Федерации учет основных средств ведется на основании ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а в международной практике этот объект учета регулируется МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

В соответствии с МСФО 16 «Основные средства», основные средства - материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей и предполагается использовать в течение более чем одного годового периода.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 определяет основные средства как активы, которые используются более 12 месяцев (или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) в производстве продукции, при выполнении работ, оказания услуг, для управленческих нужд организации и способны приносить организации экономические выгоды в будущем, но при этом организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Из вышеизложенных определений понятия «основные средства» видно, что подход к определению основных средств в отечественной практике имеет сходство с международным определением.

Основные средства достаточно разнообразны по своему составу и назначению. Чтобы вести их учет, необходима их классификация по видам, назначению или характеру участия в процессе производства, отраслям народного хозяйства, степени использования и принадлежности.

Классификация основных средств по различным признакам приведена на рисунке 1.

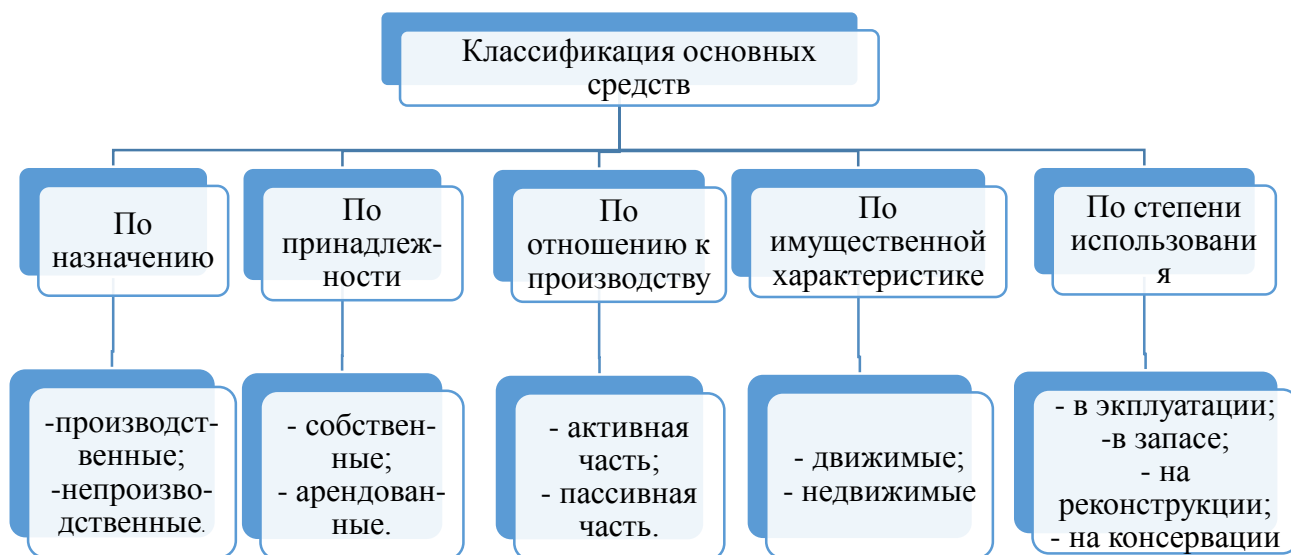


Рисунок 1. Классификация основных средств

Классификация основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 и МСФО 16 имеет некоторые различия (рисунок 2).



Рисунок 2. Классификация основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 и МСФО 16

Следует отметить, что уровень изношенности основных средств в Российской Федерации составляет в среднем 75-85 % в зависимости от вида деятельности, и эти показатели продолжают увеличиваться.

Автор обращает внимание на то, что в настоящем законодательстве и других нормативно-правовых актах в области бухгалтерского учета основных средств практически не рассматриваются способы формирования источников финансирования воспроизводства основных средств.

Приказ Минфина России от 12 декабря 2005 г. № 147н «О внесении изменений в положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01» существенно изменил порядок учета основных средств. Рассмотрим основные аспекты внесенных изменений и сопоставим их с МСФО (таблица 1).

Таблица 1 – Основные показатели учета основных средств

Показатель	РСБУ	МСФО
Нормативные документы	<ol style="list-style-type: none"> 1. ПБУ 6/01 "Учет основных средств"; 2. Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. МСФО 16 «Объекты имущества, машины и оборудование» 2. IAS 17 "Аренда"; 3. IAS 20 "Учет государственных субсидий"; 4. IAS 21 "Влияние изменений валютных курсов"; 5. IAS 23 "Затраты по займам"; 6. IAS 36 "Обесценение активов"
Условия признания в качестве основного средства	<ul style="list-style-type: none"> • актив используется для удовлетворения потребностей организации; • срок его службы больше одного года; • организация не собирается это имущество перепродавать; • актив может приносить доход • первоначальная стоимость выше 40 000 рублей. 	<ul style="list-style-type: none"> • существует уверенность в том, что компания получит в будущем связанные с активом экономические выгоды. • стоимость актива может быть достоверно оценена. • объекты основных средств не потребляются в процессе производства, а переносят свою стоимость на стоимость готовой продукции через амортизацию.
Способы начисления амортизации	<ul style="list-style-type: none"> • линейный; • способ уменьшаемого остатка; • способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; • способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). 	<ul style="list-style-type: none"> • линейный; • метод уменьшаемого остатка; • начисление амортизации в зависимости от объемов производства.

Отличительной особенностью российского бухгалтерского учета является ограничение стоимости основного средства. Согласно ПБУ 6/01 объекты, которые стоят дороже 40 000 руб. и используются более года, в обязательном порядке признаются в качестве основных средств. Активы стоимостью 40 000 руб. и менее можно признавать МПЗ. Однако предприятия имеют право увеличить лимит стоимости, но об этом в обязательном порядке необходимо указать в Учетной политике организации.

В отличие от РСБУ, МСФО не устанавливает единого стоимостного лимита для признания ОС. Организация самостоятельно определяет для себя уровень существенности, ниже которого актив считается МПЗ. Критерий не обязательно должен быть стоимостным. Например, на промышленном предприятии любая офисная техника может признаваться МПЗ.

Как видно, по данным таблицы 1 в ПБУ 6/01 указаны четыре способа начисления амортизации, а МСФО 16 не ограничивает предприятия в выборе метода амортизации. Стандарт только приводит примеры распространенных способов начисления износа: линейный, уменьшаемого остатка и производственный.

На практике также используют метода списания по сумме чисел лет срока полезного использования и комбинированные. Например, сочетают линейный и производственный: половина амортизации рассчитывают первым способом, половина – вторым. Кроме того, износ в МСФО можно начислять не только на отдельный объект или его часть, а сразу на группу однородных объектов.

По российским стандартам амортизацию начисляют с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия ОС к учету.

Согласно Международным Стандартам Финансовой Отчетности процесс начисления амортизации на основные средства начинается с момента его готовности к эксплуатации.

По ПБУ 6/01 приостановление начисления амортизации возможно только в двух случаях:

1. Если руководитель решит перевести ОС на консервацию на срок более трех месяцев;
2. Если фирма восстанавливает имущество дольше 12 месяцев.

Согласно международным стандартам, если амортизируемое имущество временно не используется, на процесс начисления амортизации это не влияет, начисление износа не прекращается.

Основные различия в международных и российских правилах учёта основных средств представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Основные различия учёта основных средств по МСФО и РСБУ

Показатель	ПБУ 6/01	МСФО (IAS) 16
Цена приобретения	Номинальная	Дисконтированная (если есть отсрочка платежа)
Затраты на ликвидацию и восстановление	Не учитываются	Включается в первоначальную стоимость
Амортизируемая стоимость	Полная первоначальная стоимость	За вычетом ликвидационной стоимости
Изменение первоначальной стоимости	Не допускается, кроме случаев реконструкции, модернизации	Себестоимость формируется при признании затрат в любой момент, в случае улучшения нормативных характеристик объектов
Изменение параметров амортизации	Не предусмотрено	Требуется периодический анализ на пересмотр
Уценка ниже первоначальной стоимости	Напрямую изменяет нераспределённую прибыль	Относится на текущие финансовые результаты
Обесценение	Не предусмотрено	Проверяется и признаётся аналогично амортизации
Принятие к учёту	Влияет на многие аспекты учёта и отчётности	Понятие не употребляется

Как видно, по данным таблицы 2 некоторые аспекты учета отличаются в российских и международных правилах ведения учета. Для сближения отечественного учета и международных правил законодательство РФ принимает соответствующие изменения в нормативно-правовых актах.

Перечень видов стоимости основных средств в МСФО 16 «Основные средства» значительно шире, чем в ПБУ 6/01 (Таблица 3) [4]. Это также является отличительной особенностью российского учета основных средств.

Таблица 3 – Определение стоимости основных средств в МСФО 16 и ПБУ 6/01

МСФО 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
<p>Себестоимость – это сумма, уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> - цена покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых скидок и возмещений; - любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации; - предварительная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом участке, в отношении которых организация принимает на себя обязательство либо при приобретении данного объекта, либо в следствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода. 	<p>Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.</p> <p>Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику, а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования; - суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам; - суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств; - таможенные пошлины; - невозмещаемые налоги, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.
<p>Балансовая стоимость – сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.</p>	<p>Определения нет</p>
<p>Амортизируемая стоимость - себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.</p>	<p>Определения нет</p>
<p>Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.</p>	<p>Определения нет</p>
<p>Ликвидационная стоимость – расчетная величина, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы.</p>	<p>Определения нет</p>

На примере условных предприятий рассмотрим различия учета основных средств по ПБУ 6/01 и МСФО №16.

Условие: Компания "Альфа" продает оборудование компании "Нимфея". Продажная цена оборудования составляет 500 тыс. руб., балансовая стоимость - 490 тыс., амортизация, начисленная за период эксплуатации оборудования, - 10 тыс. руб. Рыночная стоимость аналогичного оборудования на дату продажи составляет 580 тыс. руб. Условиями договора купли-продажи предусмотрено, что в течение следующего года компания "Альфа" имеет право в любой момент выкупить оборудование обратно по той же цене, по которой оборудование было продано ею с уплатой комиссии, которая устанавливается в размере рыночной процентной ставки по рублевым кредитам, равной 16%.

Как данная сделка будет отражена в бухгалтерском учете компании "Альфа" по российским стандартам и ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с требованиями МСФО?

Следует напомнить, что согласно российским и международным стандартам в бухгалтерском учете основанием для регистрации хозяйственных операций являются первичные документы.

Формально в рассматриваемом примере между компаниями "Альфа" и "Нимфея" был заключен договор купли-продажи, и оборудование было продано компании "Нимфея". Следовательно, в российском бухгалтерском учете компании "Нимфея" вышеуказанное оборудование будет снято с учета и в связи с этим будут сделаны составлены следующие проводки (Таблица 4).

Таблица 4 – Бухгалтерские проводки при выбытии основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1.	Списана первоначальная стоимость оборудования 500 тыс. руб	01-1 "Выбытие основных средств"	01 "Основные средства"
2.	Списана амортизация оборудования 10 тыс. руб.	02 "Амортизация основных средств"	01-1 "Выбытие основных средств"
3.	Отражен доход от продажи оборудования 500 тыс. руб.	76 "Расчеты с разными"	91-1 "Прочие доходы"

		дебиторами и кредиторами"	
4.	Списана остаточная стоимость оборудования 490 тыс. руб.	91-2-1 "Прочие операционные расходы"	01-1 "Выбытие основных средств"
5.	Списан финансовый результат от продажи оборудования 10 тыс. руб.	91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"	99 "Прибыли и убытки"

При составлении финансовой отчетности согласно требованиям Международных Стандартов Финансовой Отчетности, данная операция будет отражена в финансовой отчетности компании "Альфа" исходя из ее содержания, а не из формы.

По экономическому содержанию сделка представляет собой не договор купли-продажи с обязательным обратным выкупом, а договор получения финансирования на год в размере 500 тыс. руб. под залог оборудования с выплатой процентов в размере 80 тыс. руб. годовых (580 тыс. руб. - 500 тыс. руб.). Сумма процентов в размере 80 тыс. руб. как раз и составляет плату за финансирование с учетом рыночной процентной ставки 16% (500 тыс. руб. x 16% / 100%). При этом компания "Альфа" по существу сохранила контроль за использованием актива, и она имеет право его обратного выкупа.

На момент заключения договора обе стороны, видимо, ожидали, что право обратного выкупа будет использовано, иначе компания "Альфа" вряд ли продала бы оборудование по цене ниже рыночной. Причем цена обратного выкупа заранее оговорена.

Таким образом, при составлении финансовой отчетности по МСФО в активе бухгалтерского баланса компании "Альфа" оборудование будет продолжать числиться по балансовой стоимости 490 тыс. руб. (500 тыс. руб. - 10 тыс. руб.). В пассиве бухгалтерского баланса компании "Альфа" будет показана кредиторская задолженность по полученному займу в размере 500 тыс. руб. По истечении года после подписания договора перед реализацией права выкупа кредиторская задолженность будет увеличена на сумму процентов в размере 80 тыс. руб. В отчете о прибылях и убытках компании "Альфа" не будет показан

финансовый результат от продажи оборудования в размере 10 тыс. руб., однако будут отражены проценты, уплаченные за полученный кредит, в размере 80 тыс. руб. [1].

При сравнении рассмотренных предписаний МСФО 16 «Основные средства» с соответствующими нормами российского Положения по ведению бухгалтерского учета «Учет основных средств» ПБУ 6/01 можно сделать вывод, что в целом предписания российского бухгалтерского законодательства и МСФО совпадают. Разница в основном состоит в отсутствии в российской учетной практике механизма оценки основных средств по справедливой стоимости, а также возможности не начисления амортизации по объектам.

Библиографический список:

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2006.

2. Положение по бухгалтерскому учёту 6/01 «Учёт основных средств»: утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. № 26 н // Справочно-информационная система «Консультант-Плюс».

3. Вахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособ. М.: Омега-Л, 2006.

4. Сухарев И. Р. Как оптимально подготовить отчётность по МСФО // Бухгалтерский учёт. 2008. № 15. С. 43 – 46.

5. Каджаметова Т.Н. Методы начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете / Таврический научный обозреватель №5(10) – май 2016. [Электронный ресурс] – URL: <http://tavr.science/stat/2016/05/TNO-10-ch.1.pdf>