

УДК 657.01(470+100)

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

Завьялова Т.В., Гудожникова Е.В., Васильева Е.А.

Саранский кооперативный институт (филиал) АНОО ВО Центросоюза РФ

«Российский университет кооперации», Саранск,

e-mail: tprnina@rambler.ru, gudognikova-net@mail.ru, Elvasmalina@mail.ru

Основные средства являются одним из основных элементов производственного процесса, который позволяет приводить в движение любой хозяйствующий субъект. Практика учета основных средств в международной и отечественной системе отличаются друг от друга, что позволяет сделать актуальным вопрос сравнительного анализа. Нормативно-правовая база, регламентирующая учет основных средств, также имеет различия в подходах оценки, начисления амортизации по объектам основных средств. В своей статье мы хотели бы провести сравнительный анализ бухгалтерского учета основных средств в России и в международной практике. Выявление различий в двух практиках учета позволит сформировать качественную систему бухгалтерского учета в соответствии с МСФО на предприятии. Кроме того, это позволит упростить трансформационные процедуры и уменьшить количество корректировочных записей по учету основных средств. В связи с этим тема статьи особенно актуальна в современных условиях активного внедрения и признания международных стандартов на территории России.

Ключевые слова: МСФО, ПБУ, активы, основные средства, учет, оценка, себестоимость, амортизация, срок полезного использования, аренда

COMPARATIVE ANALYSIS OF FIXED ASSETS ACCOUNTING IN DOMESTIC AND INTERNATIONAL PRACTICE

Zavyalova T.V., Gudozhnikova E.V., Vasileva E.A.

Saransk Cooperative Institute (branch) of Russian University of Cooperation,

Saransk, e-mail: tprnina@rambler.ru, gudognikova-net@mail.ru, Elvasmalina@mail.ru

Fixed assets are one of the main elements of the manufacturing process, which allows you to set in motion any business entity. The practice of fixed assets in the international and domestic system differ from each other, which leads to the actual issue of the comparative analysis. The legal framework regulating the accounting of fixed assets is also different approaches estimates of depreciation on fixed assets. In his article, we would like to make a comparative analysis of accounting of fixed assets in Russia and internationally. Identify the differences in the two accounting practices will form a high quality system of accounting in accordance with IFRS in the company. In addition, it will facilitate the transformation procedures and reduce the amount of correction of records for fixed assets accounting. In connection with this subject of the article is particularly relevant in today's conditions, the active introduction and acceptance of international standards in Russia.

Keywords: IFRS, RAP (alias Russian GAAP or PBU), assets, fixed assets, accounting, estimate, self-cost, depreciation, useful life, lease

Механизм учета основных средств в международной практике сосредоточен в МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 17 «Аренда» [3]. Стандарты устанавливают единые требования к определению сущности основных средств, дают их классификацию, предлагают методологические подходы к определению в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с их приобретением и реализацией.

Основные средства в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» представляют собой материальные активы, которые [3]:

– предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;

– предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Постановка на учет основных средств в международной практике, как и в отечественной, производится по первоначальной стоимости. При определении первоначальной стоимости основных средств в международной практике действует правило, согласно которому «все затраты, необходимые для приведения основного средства в рабочее состояние, относятся на его первоначальную стоимость». Она определяется с целью постановки объекта на учет и в дальнейшем используется при определении суммы амортизационных отчислений и износа.

Следует заметить, что все же в учете объектов основных средств, в формировании их первоначальной стоимости и начислении амортизации в российской и международной практике учета имеются различия, перечень которых приведен в таблице [8].

Сравнительный анализ правил учета основных средств
в отечественной и международной практике [8]

Признак сравнения	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО 16 «Основные средства»
Оценка основных средств	По фактической (первоначальной) стоимости	По себестоимости
Модель учета основных средств	– по фактической стоимости; – по восстановительной стоимости	1. Модель учета по фактическим затратам. 2. Модель учета по переоцененной стоимости
Переоценка основных средств	– отсутствие требования о проверке на обесценение; – установлен минимальный период переоценки – год (п. 15)	– обязательное требование о проверке на обесценение (МСФО 36); – переоценка должна проводиться регулярно, чтобы не было отличия балансовой стоимости от справедливой
Срок полезного использования	Отсутствует требование о пересмотре срока. Срок может измениться только в случае проведенной реконструкции или модернизации. Отрицается возможность, что срок полезной службы может уменьшиться	Требование периодически пересматривать сроки полезного использования (как минимум один раз в конце каждого отчетного года). Срок полезного использования может изменяться в сторону уменьшения и в сторону увеличения
Амортизация основных средств	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования разрешен. Наличие стоимостного критерия (40000 рублей) списание сразу на расходы. Нет пересмотра способа начисления амортизации, он должен использоваться в течение всего срока полезного использования (п. 18)	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования отсутствует. Нет стоимостного критерия Периодический пересмотр способа начисления амортизации (как минимум один раз в конце года)
Раскрытие информации в отчетности	Нет требования о раскрытии информации об обесценении, способах и датах переоценки, фактах привлечения оценщика	Вся информация об обесценении основного средства приводится в примечаниях к отчетности

Резюмируя представленную выше в таблице информацию, следует отметить, что формально разница действующей практики учета основных средств в отечественной практике и в международной заключается в том, что по правилам МСФО компании, выбравшие для какой-либо группы основных средств метод учета по переоцененной стоимости, обязаны привести балансовую (т.е. остаточную) стоимость основных средств к их справедливой стоимости (сумма, которая может быть получена при реализации объекта в сделке между осведомленными, желающими совершить эту сделку независимыми сторонами) [5]. Наибольшее отличие в подходах к переоценке состоит в использовании информации о стоимости объектов, полученной от профессиональных оценщиков, для целей бухгалтерской (финансовой) отчетности [5]. В отчетности по МСФО переоценка основных средств позволяет отражать их в бухгалтерской (финансовой) отчетности по реальной стоимости, которая соответствует данным, полу-

ченным от профессиональных оценщиков. Подобное требование планируют ввести и в отечественной практике, что нашло свое отражение в проекте нового ПБУ «Учет основных средств организации».

Наличие стоимостного критерия в отечественной практике используется для целей налогового учета. В свою очередь, в международной практике компания самостоятельно устанавливает стоимостной критерий отнесения объектов к основным средствам. Как правило, в данном случае она руководствуется масштабами своей деятельности и исходит из принципа ценности данного объекта для самой компании. На наш взгляд, это является эталонным моментом для возможности использования в отечественной практике.

В международной практике наиболее приоритетным является использование модели учета по переоцененной стоимости (справедливая стоимость). При этом следует заметить, что переоцененная стоимость определяется, как справедливая стоимость

на дату переоценки – накопленная амортизация – убытки от обесценения.

Метод учета по переоцененной стоимости согласно российскому законодательству формально заключается в оценке основных средств по текущей (восстановительной) стоимости (ПБУ 6/01) [7]. Следует подчеркнуть, что формально разница с МСФО заключается в том, что по правилам МСФО компании, выбравшие для какой-либо группы основных средств метод учета по переоцененной стоимости, обязаны привести балансовую (т.е. остаточную) стоимость основных средств к их справедливой стоимости.

Однако наибольшее отличие в подходах к переоценке состоит в использовании информации о стоимости объектов, полученной от профессиональных оценщиков, для целей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Фактически в отчетности по МСФО переоценка основных средств приводит к тому, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности активы отражаются по их реальной стоимости, которая соответствует информации, полученной от оценочных компаний [2].

В соответствии с МСФО 13 «Справедливая стоимость» под справедливой стоимостью понимают сумму денежных средств, достаточную для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами [6]. В более широком смысле, справедливая стоимость – это рыночная стоимость при условии, что под рынком понимается не только «активный» рынок (биржевой, дилерский или иной рынок с участием посредников), но и «неактивный», сделки на котором совершаются нерегулярно, но при этом выполняются условия, рассмотренные выше. Например, в случае оценки недвижимый рынок может отсутствовать, однако сделки с объектами недвижимости с аналогичными характеристиками совершаются при наличии всех необходимых условий: стороны не зависят друг от друга, информация о ценах предложения и спроса на аналогичные объекты публична и известна сторонам сделки.

В отечественной практике учета основных средств принято использовать один из двух способов отражения переоценки основного средства:

– пропорциональный пересчет как его полной фактической стоимости, так и накопленной по объекту амортизации (брутто-оценка). При таком способе разница между полной фактической стоимостью актива и накопленной амортизацией становится равной текущей рыночной стоимости;

– уменьшение фактической стоимости на сумму накопленной амортизации и последующий пересчет ее до текущей рыночной стоимости (нетто-оценка). При таком способе после переоценки полная фактическая стоимость объекта основных средств становится равной текущей рыночной стоимости, а накопленная амортизация – нулю.

И в том и в другом случае остаточная стоимость переоцениваемых объектов приводится к их рыночной стоимости, полученной от оценочных компаний или в результате самостоятельно проведенного исследования.

Наиболее важным, на наш взгляд, является то, что необходимо производить обесценение основных средств. Данное требование является необходимым и для отечественной практики. При этом следует руководствоваться нормами МСФО 36 «Обесценение активов» [5]. Если балансовая стоимость актива больше возмещаемой стоимости, то актив подлежит обесценению. Если возмещаемая стоимость актива меньше балансовой стоимости, то ее необходимо уменьшить до возмещаемой стоимости, такое уменьшение является убытком от обесценения. Убытки должны быть признаны в прибылях и убытках, за исключением основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости, они должны учитываться как уменьшение суммы переоценки.

Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно.

Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива. Амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива.

Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [4].

Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Это изменение должно отражаться в учете как

изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетных оценках и ошибки» [5]. В отличие от этого в отечественной практике метод начисления амортизации, выбранный и закрепленный в учетной политике, не пересматривается в течение всего срока службы объекта.

Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции. В отечественной практике кроме перечисленных методов начисления амортизации присутствует метод по сумме чисел лет срока полезного использования.

Новый шаг к учету основных средств – возможность их обесценения. Это касается объектов, учитываемых как по первоначальной, так и по переоцененной стоимости. В отличие от требований МСФО проект ПБУ предусматривает право компаний на проведение теста на обесценение (в порядке, определенном МСФО) и последующее отражение обесценения в бухгалтерской отчетности. Как следует из проекта, организация, использующая возможность обесценения активов, должна делать это ежегодно.

Существенным нововведением также является предложенная проектом возможность переноса добавочного капитала на нераспределенную прибыль, а именно: организациям предоставляется возможность переносить часть прироста стоимости от переоценки на нераспределенную прибыль по мере начисления амортизации. При этом переносу подлежит только разница между суммой амортизации, начисленной по переоцененной стоимости объекта, и суммой амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива.

Организации могут также принять решение перенести всю сумму добавочного капитала, относящегося к объекту основных средств, на нераспределенную прибыль при прекращении признания основного средства (это соответствует действующему требованию ПБУ 6/01) либо не переносить добавочный капитал в состав нераспределенной прибыли.

В рамках программы реформирования бухгалтерского учета в РФ в Минфине России рассматривается проект положения по бухгалтерскому учету аренды, одним из основных принципов которого является необходимость учета объекта лизинга на балансе арендатора. Изменен и порядок учета операционной аренды, основной принцип которого заключается в необходимости отражения на балансе арендатора имеющегося у него права аренды и обязательства по

арендным платежам. Все это кардинально изменит механизм учета арендованных основных средств в отечественной практике, приблизит ее к международной, уменьшив количество корректировочных записей при трансформации финансовой отчетности [1].

Список литературы

1. Булычева Т.В. Проблемы трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами // Микроэкономика. – 2014. – № 2. – С. 6–10.
2. Завьялова Т.В., Булычева Т.В. Глобальный переход на МСФО в 2015 году // Инновации в образовательной среде: материалы Международной научно-практической конференции. (Саранск, 2015 г.). – Саранск, 2015. – С. 373–376.
3. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://msfofm.ru/ifrs> (дата обращения: 06.12.15).
4. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетных оценках и ошибки» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://msfofm.ru/ifrs> (дата обращения: 06.12.15).
5. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://msfofm.ru/ifrs> (дата обращения: 06.12.15).
6. МСФО (IAS) 13 «Справедливая стоимость» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://msfofm.ru/ifrs> (дата обращения: 06.12.15).
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010) // Консультант Плюс. [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://minfin.ru> (дата обращения: 06.12.15).
8. Сравнительный анализ объектов бухгалтерского учета в отечественной и международной практике // Современные проблемы науки и образования, – № 6 2014 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.science-education.ru>. (дата обращения: 06.12.15).

References

1. Bulycheva T.V. Problemy transformacii russijskoj finansovoj otchjotnosti v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami // Mikroekonomika. 2014 no. 2 pp. 6–10.
2. Zavjalova T.V., Bulycheva T.V. Globalnyj perehod na MSFO v 2015 godu // Innovacii v obrazovatelnoj srede: materialy Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. (Saransk, 2015 g.). Saransk, 2015. pp. 373–376.
3. MSFO (IAS) 16 «Osnovnye sredstva» [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://msfofm.ru/ifrs> (data obrashhenija: 06.12.15).
4. MSFO (IAS) «Uchetnaja politika, izmenenija v buhgalterskih raschetnyh ocenkah i oshibki» [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://msfofm.ru/ifrs> (data obrashhenija: 06.12.15).
5. MSFO (IAS) 36 «Obescenenie aktivov» [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://msfofm.ru/ifrs> (data obrashhenija: 06.12.15).
6. MSFO (IAS) 13 «Spravedlivaja stoimost» [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://msfofm.ru/ifrs> (data obrashhenija: 06.12.15).
7. Ob utverzhenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» (PBU 6/01): Prikaz Minfina RF ot 30.03.2001 no. 26n (red. ot 24.12.2010) // Konsultant Pljus. [Jelektron. resurs]. Rezhim dostupa: <http://minfin.ru> (data obrashhenija: 06.12.15).
8. Sravnitelnyj analiz ob#ektov buhgalterskogo ucheta v otechestvennoj i mezhdunarodnoj praktike // Sovremennye problemy nauki i obrazovanija, no. 6 2014 god [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://www.science-education.ru>. (data obrashhenija: 06.12.15).