

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МСФО 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» И ПБУ 6/01 «УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

*Абдуллабекова А.М. ст.ЭФ
Научный руководитель:
Рабаданова Ж.Б. к.э.н., доцент кафедры
«Бухгалтерский учет»
ФГБОУ ВПО «Дагестанский государственный университет»,
г. Махачкала, Россия
mag.abdullabekov@yandex.ru*

Отечественный и зарубежный опыт свидетельствует о том, что развитие бухгалтерского учета и отчетности происходит в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране, отвечая характеру и уровню развития хозяйственного механизма. Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды в России потребовало адекватной системы бухгалтерского учета и отчетности. С этой целью в Российской Федерации были приняты две программы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО.

Первая программа, изложенная в постановлении Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «О реформировании бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности», была рассчитана на переходный к рыночным отношениям период. Целью реформирования было приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие требованиям рыночной экономики и Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Задачи реформы заключались в формировании системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающей полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов; обеспечении увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне; оказании методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета. В целом поставленные задачи были выполнены.

Вторая программа содержится в Концепции развития бухгалтерского учета и

отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Министерством финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180. В процессе реформирования отечественных учета и отчетности Минфином России разработаны и утверждены 20 положений по бухгалтерскому учету, направленных на сближение отечественных учетных принципов с положениями МСФО. Среди них Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

Однако, несмотря на существенное сближение отечественных принципов учета с существующими международными подходами в отношении основных средств, между ними до сих пор остается еще немало различий. Именно с этой целью проводится сравнительный анализ сущности и взаимосвязи МСФО 16 «Основные средства» с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

В ПБУ 6/01, в отличие от МСФО 16, выделяются четыре условия, выполнение которых позволит организации принять актив к учету в качестве основных средств.

Ни международная, ни отечественная практика учета не предусматривает стоимостных критериев для разделения объектов на запасы и основные средства. Вместе с тем в отличие от международных принципов в российском учете не выделяется понятие «инвестиционная собственность».

ПБУ 6/01 относит к основным средствам те же объекты, что и МСФО 16. Различие состоит лишь в том, что основные средства, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, учитываются ПБУ 6/01, в то время как согласно МСФО биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, отражаются в отчетности по принципам, изложенным в МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Объект основных средств, признанный в качестве актива, оценивается по фактической стоимости приобретения. Согласно МСФО 16 под фактической стоимостью понимают сумму уплаченных денежных средств или их

эквивалентов либо справедливую стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения.

Требования РПБУ в отношении первоначальной оценки и принятия к учету основных средств аналогичны требованиям МСФО, за исключением следующего.

1. В фактическую стоимость не включается расчетная сумма затрат на демонтаж и вывоз оборудования и на восстановление (рекультивацию) земельного участка после окончания работ.

2. Фактическая стоимость базируется на цене приобретения, предусмотренной договором, даже в случаях, когда платеж откладывается на срок, превышающий обычные сроки кредитования.

3. Если цена приобретения выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах), но оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, то разница от пересчета валют (известная как суммовая разница), возникающая до принятия соответствующего объекта основных средств к учету, капитализируется.

4. В отличие от учета по МСФО объекты внешнего благоустройства и аналогичные им объекты (например, объекты жилищного фонда и дорожного хозяйства), согласно РПБУ, как правило, учитываются в составе основных средств организации, даже если они не приносят выгод самой организации.

5. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. А по МСФО объект основных средств, приобретенный в результате операции обмена, должен оцениваться по справедливой стоимости, кроме случаев, когда такая операция обмена по существу не является коммерческой операцией.

6. По РПБУ проценты по кредитам (займам), непосредственно относящимся к приобретению объектов основных средств, всегда должны включаться в первоначальную стоимость объекта, а по МСФО разрешены два подхода. В одном случае хозяйствующий субъект может включать их в первоначальную стоимость объектов, а в другом — должен относить на расходы того периода, в котором они произведены. Однако проценты по займам включаются (в соответствии с первым подходом) в первоначальную стоимость объекта лишь в том случае, когда подготовка объекта к использованию требует значительного времени. Отметим, что данное условие не предусмотрено в РПБУ.

Согласно новой редакции МСФО 16 стоимость основных средств, определяемая при их признании, включает первоначально понесенные расходы по приобретению или строительству объекта основных средств и последующие расходы в связи с добавлением, заменой или обслуживанием объекта основных средств. Предыдущий вариант МСФО 16 включал принцип раздельного признания последующих расходов. Введенное изменение должно привести к более частой капитализации последующих расходов.

РПБУ предполагают отнесение последующих затрат, связанных с объектами основных средств, на расходы.

Объекты основных средств могут поступать в компанию не только путем покупки, но и в результате обмена на другой актив. Фактическая стоимость основного средства в этом случае равна балансовой стоимости переданного объекта плюс (минус) сумма денежных средств, выплаченных (полученных) в ходе этой операции. Согласно МСФО 16 «справедливая стоимость полученного объекта равна справедливой стоимости обмениваемого объекта, скорректированной на сумму денежных средств или их эквивалентов».

Определение того, что считается самостоятельным инвентарным объектом, в ПБУ 6/01 соответствует регламентациям МСФО 16: инвентарным объектом основных средств является отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения самостоятельных функций, или

обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов. Отличием от рекомендаций МСФО служит отсутствие у отечественных организаций возможности определять принадлежность объектов к основным средствам на основании профессионального суждения бухгалтера.

Последующие расходы возникают в процессе эксплуатации объекта основных средств. Вопрос заключается в том, являются ли последующие расходы капитальными затратами (признаваемыми в балансе) или расходами периода (отражаемыми в отчете о прибылях и убытках). Подход к учету в подобных ситуациях состоит в следующем. Расходы на улучшение актива капитализируются путем увеличения его балансовой стоимости, если в результате таких расходов компания обоснованно предполагает получение больших экономических выгод от использования актива, чем ожидалось первоначально. В противном случае расходы считаются затратами на ремонт и признаются в отчете о прибылях и убытках.

ПБУ 6/01 предполагает аналогичный подход, согласно которому первоначальная стоимость объектов основных средств увеличивается на затраты, связанные с их модернизацией и реконструкцией.

Сходство между ПБУ 6/01 и МСФО 16 в условиях определения срока полезного использования очевидно. Однако в отличие от МСФО 16 российские правовые акты не содержат положений, позволяющих периодически пересматривать сроки полезного использования объектов основных средств. Российский стандарт предполагает пересмотр сроков полезного использования лишь в случае проведенной реконструкции или модернизации при улучшении первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта. Таким образом, в ПБУ 6/01 косвенно отрицается возможность того, что срок полезной службы вследствие морального устаревания, изменений на рынке и т.п. может оказаться короче предполагаемого ранее.

Таким образом, при установлении срока полезной службы актива основным является вопрос: в течение какого периода актив будет приносить компании экономическую выгоду?

При пересмотре срока полезной службы сумма амортизационных отчислений текущего и будущих периодов должна корректироваться.

Амортизация трактуется в МСФО как систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. Под сроком полезной службы понимается ожидаемый период использования актива компании или количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием данного актива.

В соответствии с МСФО 16 амортизации подлежит первоначальная или восстановительная стоимость объекта основных средств за вычетом ликвидационной стоимости. Под ликвидационной стоимостью актива в этом случае понимается сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы, за вычетом затрат по выбытию.

Российские стандарты подобной нормы не содержат. По отечественным правилам амортизации подлежит первоначальная или скорректированная в результате переоценки восстановительная стоимость объекта.

ПБУ 6/01, так же как и МСФО 16, рассматривает амортизацию как механизм погашения стоимости объектов основных средств. Согласно этому Положению не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, — земельные участки и объекты природопользования. Данная регламентация соответствует МСФО 16.

В ПБУ 6/01 приводится отсутствующий в МСФО 16 перечень объектов основных средств, по которым амортизация не начисляется: объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства, продуктивный скот и многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста. Кроме того, российскими правилами разрешается учитывать в составе материально-производственных запасов и списывать в расходы (без начисления амортизации) по мере отпуска в эксплуатацию имущественные объекты стоимостью до 20 тыс. руб., что также не соответствует МСФО 16. Для МСФО 16 вообще не характерно применение числовых критериев.

ПБУ 6/01 предусматривает более широкий диапазон методов начисления амортизации, предписывая помимо общепринятых способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, применение которого на практике существенно усложняет процесс трансформации отчетности.

Также ПБУ 6/01 отличается от МСФО 16 тем, что им не предусмотрено требование пересмотра метода начисления амортизации, что согласно МСФО 16 является необходимым условием.

По международным и отечественным правилам амортизационные отчисления за каждый период признаются расходами, если они не включаются в балансовую стоимость другого актива. Например, при переработке товарно-материальных запасов амортизация, начисленная на здание и оборудование, включается в себестоимость вновь созданных запасов.

Для пользователей финансовой отчетности может быть предоставлена информация о балансовой стоимости основных средств: временно не используемых; полностью амортизированных, но используемых; использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия.

Список литературы:

1. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 года №283.

2. Терехова В.А. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике. М.: Перспектива, 2010. – 320 с.

3. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования /Под ред. С.А. Николаевой. – М.: Аналитика-Пресс, 2009. – 380 с. 5.