УДК 657.9

ГОЛЫШЕВА Нина Иосифовна, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента учета, анализа и аудита, ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва (E-mail: nigolysheva@mail.ru)
ЖУКОВА Ольга Михайловна, студентка 2 курса, факультет «Учет и аудит» ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва (E-mail: olgamzh@yandex.ru)

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И РСБУ

Аннотация:

Предмет/тема. Признание объектов в качестве основных средств и ведение их бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности и Российскими стандартами бухгалтерского учета.

Цели/задачи. Целью исследования является установление факта приближенности положений разрабатываемого проекта Федеральных стандартов бухгалтерского учета основных средств к Международным стандартам финансовой отчетности, послужившим основой для разработки данного проекта, или Российским стандартам бухгалтерского учета основных средств, а именно действующему Положению по бухгалтерскому учету основных средств 6/01«Учет основных средств». Таким образом ставится задача определения схожести и различия положений данных стандартов по учету основных средств.

Методология. Сравнительный анализ методик принятия к бухгалтерскому учету объектов в качестве основных средств и особенностей их дальнейшего учета в рамках Международных стандартов финансовой отчетности и Российских стандартов бухгалтерского учета, рассматриваемых в разрезе действующего Положения по бухгалтерскому учету основных средств ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и разрабатываемого проекта Федеральных стандартов бухгалтерского учета «Основные средства».

Вывод. Введение в действие ФСБУ в значительной мере приблизит требования, принципы и правила ведения бухгалтерского учета по российским стандартам к международным, однако, сохранив при этом определенные национальные и исторические особенности ведения бухгалтерского учета в России.

Ключевые слова: *МСФО, ПБУ, ФСБУ, Основные средства, единица учета, первоначальная стоимость, себестоимость, переоценка, амортизация, выбытие.*

JEL classification: M41, Бухучет

Nina I. Golysheva, Ph.D. in economics, Associate Professor of Department of Accounting, Analysis and Audit at Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow (E-mail: nigolysheva@mail.ru)
Olga M. Zhukova, 2nd year Bachelor Degree Program student, Faculty of Accounting and Audit at Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow (E-mail: olgamzh@yandex.ru)

ISSUES OF CAPITAL ASSETS ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND RUSSIAN ACCOUNTING STANDARDS

Abstract

Subject/Topic The subject of this research is the recognition of capital assets in accounting and the procedures of their accounting in accordance with International Accounting Standards and Russian Accounting Standards.
Goals/Objectives The main objective of this research is verification of correlation of provisions of the drafted project of Federal Accounting Standards of capital assets accounting with International Accounting Standards, which have become the basis for the development of such project, and Russian Accounting Standards, represented by currently valid Accounting Regulations 6/01 «Accounting for Capital Assets». Consequently, the aim is to estimate common points and differences between the named Standards.
Methodology The main research method used in this study is benchmarking assessment of accounting treatment concerning the recognition of items as the capital assets in accounting, and the maintenance of capital assets accounting in accordance with International Accounting Standards and Russian Accounting Standards. Russian Accounting Standards are represented by currently valid Accounting Regulations 6/01 «Accounting for Capital Assets» and project of Federal Accounting Standards for Capital Assets accounting.
Conclusion and Relevance To some extent, introduction of Federal Accounting Standards will lead to the convergence of specifications, principles and rules of Russian Accounting Standards and International Accounting Standards for capital assets accounting, but at the same time Federal Accounting Standards will also contain some domestic historical accounting features.

Keywords: *IAS, RAS, FAS, capital assets, accounting unit, acquisition value, self-cost, revaluation, depreciation, disposal.*

В результате процессов интеграции и глобализации современный мир бизнеса представляет собой «клубок» экономико-финансовых связей между различными компаниями как внутри страны, так и за рубежом. И если внутри страны обмен учетно-аналитической финансовой информацией, ее оценка и анализ производится достаточно легко ввиду действия единых норм и правил ведения бухгалтерского учета и требований к формированию показателей бухгалтерской отчетности (Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, Положения по бухгалтерскому учету), то при работе с зарубежными фирмами такой процесс усложняется.

Еще одной категорией организаций наиболее «страдающих» от подобной несогласованности предъявляемых требований выступают дочерние компании, филиалы и представительства расположенные не в одной стране с головной фирмой. Ведь в таком случае им приходится формировать финансовую отчетность по отдельности: одну для страны местонахождения, а другую для материнской компании. Проблемным вопросом становятся различия в методиках учета тех или иных активах, обязательствах, доходах, расходах или хозяйственных операций.

Сегодня процесс перехода на МСФО в нашей стране уже запущен и идет полным ходом: уже давно подробно изучены требования МСФО и на их основании разрабатываются проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ). Некоторые законченные проекты уже доступны для ознакомления на сайте Министерства финансов Российской Федерации, и проект федеральных стандартов по основным средствам присутствует среди них. Это позволяет бухгалтерам и другим заинтересованным лицам уже сейчас изучить документы и подготовиться к изменениям, которые вступят в силу вместе с официальным введением ФСБУ на территории России.

Рассмотрим, какие же изменения ждут привычный процесс учета основных средств. В этих целях сравним требования к учету предъявляемые действующими ныне Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств», Международными стандартами финансовой отчетности (AIS) 16 «Основные средства» и проектом Федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) «Основные средства». Прежде всего, следует начать с определения основных средств и условий признания таковых согласно рассматриваемым положениям (рис. 1).

Общими являются такие критерии как: использование в производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, применение для управленческих (административных) нужд, а также предоставление во временное пользование или владение; использование более одного периода (свыше 12 месяцев или одного операционного цикла); возможность получения в будущем экономических выгод.

Отличительной чертой ПБУ является наличие таких условий как отсутствие намерения перепродажи актива в ближайшем будущем, а также наличие стоимостного критерия в 40 000 рублей с возможностью его изменения в рамках учетной политики. Для МСФО и ФСБУ отличительными особенностями становятся: прямое указание на материально-вещественную форму, возможность достоверного и точного определения затрат, связанных с возникновением актива. Также в этих нормативных актах содержатся ограничения их распространения на определенные категории активов.

Так, согласно обоим документам к объектам основных средств не относятся животные и растения (за исключением плодоносящих растений в

рамках ФСБУ), внеоборотные активы, предназначенные для продажи. В остальном же наблюдаются различия: МСФО не распространяется на объекты основных средств, используемые для разведки и оценки полезных ископаемых, а также права пользования недрами и запасами полезных ископаемых; ФСБУ – на объекты недвижимости, предназначенные для сдачи в аренду или получения выгоды за счет прироста в их стоимости, объекты концессионных соглашений. Еще одной особенностью ФСБУ является возможность признания актива в качестве основного средства независимо от степени его завершенности (актив может находиться в процессе строительства или изготовления).

<table>
<tr><th>МСФО</th><th>ФСБУ</th><th>ПБУ</th></tr>
<tr><td colspan="3">✓ Использование в производстве продукции (работ, услуг)
✓ Применение для управленческих (административных) нужд
✓ Предоставление во временное пользование и/или владение
✓ Использование более одного периода (свыше 12 месяцев)
✓ Возможность получения в будущем экономических выгод</td></tr>
<tr><td colspan="3">✓ Основные средства, не предназначены для продажи</td></tr>
<tr><td colspan="2">❑ Наличие материально-вещественной формы
❑ Возможность достоверного и точного определения затрат</td><td>X Стоимостное ограничение
(40 000 рублей или иное)</td></tr>
<tr><td colspan="2">❑ НЕ распространяются на животных и растения</td><td rowspan="3">X НЕ распространяется на капитальные и финансовые вложения
X НЕ распространяется на предметы в монтаже или пути</td></tr>
<tr><td rowspan="2">X НЕ распространяется на ОС, используемые для разведки и оценки полезных ископаемых, права пользования недрами</td><td>X Распространяется на плодоносящие растения
X НЕ распространяется на недвижимость для сдачи в аренду или получения дохода от прироста в стоимости
X НЕ распространяется на объекты концессионных соглашений</td></tr>
<tr><td>X Возможно признание незавершенного актива</td></tr>
</table>

Рисунок 1 – Условия признания актива в качестве основного средства

Различны и трактовки единицы учета (рис. 2): согласно ПБУ единицей учета является инвентарный объект; в рамках МСФО не существует единица измерения, в связи с чем возможно принять к учету агрегированную стоимости объединенных в группу незначительных объектов, таких как, например, инструменты; ФСБУ же в свою очередь позволяет производить подобную группировку, но в качестве единицы

учета применяет существенную часть стоимости основного средства или их группы, в отношении которой возможно определение самостоятельного продолжительного периода поступления организации экономических выгод. Также разрабатываемые стандарты предусматривают возможность изменения единиц учета основных средств при наличии новых обстоятельств.

<table>
<tr><th>МСФО</th><th>ФСБУ</th><th>ПБУ</th></tr>
<tr><td>Единица учета:
Не существует</td><td>Единица учета:
Существенная часть стоимости</td><td>Единица учета:
Инвентарный объект</td></tr>
<tr><td colspan="2">Возможно принятие к учету группы объектов</td><td rowspan="2">Принятие к учету группы объектов НЕ предполагается</td></tr>
<tr><td>По агрегированной стоимости</td><td>По существенной части стоимости</td></tr>
</table>

Рисунок 2 – Единица учета объектов основных средств при принятии к учету

Теперь перейдем от условий признания актива в качестве основных средств к оценке стоимости принятия их к учету (рис. 3). Согласно положениям ПБУ основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая в зависимости от способа возникновения актива будет различаться по видам включаемых затрат (п.7 – п.13 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Учетная политика организации может содержать положение о проведении переоценки объектов основных средств, в этом случае в учете они будут отражаться по переоцененной (восстановительной) стоимости. При проведении переоценки пересчету будут подлежать первоначальная стоимость и сумма накопленной амортизации.

МСФО также предполагает принятие основных средств к учету по первоначальной стоимости, под которой понимаются затраты необходимые для доставки объекта основных средств до местоположения и доведения его до пригодного для эксплуатации состояния (п.15 – п.22 IAS 16 «Основные средства»), или по переоцененной стоимости (в случае возможности достоверного определения справедливой стоимости). При этом необходимо проведение регулярной переоценки основных средств, для того чтобы балансовая и, определенная исходя из справедливой стоимости переоцененная стоимость не имели существенного отличия. Для этого существует два способа переоценки: корректировка валовой балансовой стоимости в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива или уменьшение валовой балансовой стоимости актива на сумму накопленной по нему амортизации.

Модель оценки объектов основных средств при их принятии к учету и последующем учете в рамках ФСБУ разительно отличается от рассмотренных ранее.

Понятие первоначальной стоимости в данном стандарте не фигурирует, оно исключено из него, а признание производится по себестоимости, включающей в себя различные виды затрат в зависимости от способа возникновения актива (п.12 – п.24 ФСБУ «Основные средства»). Дальнейший учет может производиться с применением переоценки или без нее. Таким образом, переоценка в этом случае приравнивает балансовую стоимость объекта к его рыночной стоимости. Осуществляться она может одним из трех способов: пропорциональным способом, способом изменения амортизации или способом обнуления амортизации. В первом случае пересчету подлежат как себестоимость объекта, так и накопленная сумма амортизации, во втором – только амортизационные отчисления, а в третьем производится уменьшение себестоимости на сумму накопленной амортизации.

МСФО	**ФСБУ**	**ПБУ**
Принятие к учету: Первоначальная стоимость	**Принятие к учету:** Себестоимость	**Принятие к учету:** Первоначальная стоимость
Переоценка: ○ Пересчет валовой балансовой стоимости и накопленной амортизации ○ Уменьшение валовой балансовой стоимости на накопленную амортизацию *(исходя из справедливой стоимости)*	**Переоценка:** ○ Пересчет себестоимости и накопленной амортизации ○ Пересчет накопленной амортизации ○ Уменьшение себестоимости на накопленную амортизацию *(исходя из рыночной стоимости)*	**Переоценка:** ○ Пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации *(исходя из рыночной стоимости)*

Рисунок 3 – Принятие к учету и переоценка объектов основных средств

Итак, что же касается начисления амортизации (рис. 4), то ПБУ предлагает на выбор четыре способа: линейный, уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования и пропорционально объему продукции (работ/услуг). А началом начисления амортизации становится месяц, следующий за месяцем ввода объекта основных средств в эксплуатацию. Также в случае консервации объекта сроком более 3 месяцев или восстановлении – более 12 месяцев начисление амортизации приостанавливается. МСФО и ФСБУ не предполагают такой приостановки, и начисление амортизации прекращается только в случае полного списания первоначальной стоимости или его выбытия и продажи (случаи прекращения начисления амортизации также справедливы и для ПБУ; для

ФСБУ также при переклассификации объекта). Методика начисления амортизации в рамках МСФО включает методы, рассмотренные для ПБУ, за исключением способа по сумме чисел лет срока полезного использования. Согласно положениям МСФО и ФСБУ амортизация начинает начисляться с момента достижения объектом основных средств готовности к использованию в соответствии с намерениями организации (нахождение по местоположению и завершенность работ по приведению в состояние пригодное к эксплуатации). В рамках ФСБУ применяются те же методы начисления амортизации, что и в ныне действующем ПБУ. Однако, вводится понятие неамортизируемой величины, остатка себестоимости по окончанию срока начисления амортизации, сумма которого будет зависеть от возможности получения поступлений от выбытия объекта и возможности определения существенности этого поступления.

<table>
<tr><th colspan="2">МСФО</th><th>ФСБУ</th><th>ПБУ</th></tr>
<tr><td colspan="4">➢ Линейный
➢ Уменьшаемого остатка
➢ Пропорционально объему продукции (работ, услуг)</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td colspan="2">➢ По сумме чисел лет срока полезного использования</td></tr>
<tr><td colspan="3">С момента доведения объекта до состояния готовности к использованию</td><td>С месяца, следующего за месяцем введения в эксплуатацию</td></tr>
<tr><td colspan="4">Прекращение в случае выбытия и продажи</td></tr>
<tr><td colspan="3">Прекращение при равенстве балансовой стоимости и …</td><td rowspan="3">Прекращение при полном списании стоимости

Прекращение при консервации более 3 месяцев и восстановлении более 12 месяцев</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Ликвидационной стоимости</td><td>Неамортизируемой величины</td><td></td></tr>
<tr><td>Прекращение при переклассификации актива</td><td></td></tr>
</table>

Рисунок 4 – Методы и условия начисления амортизации

В процессе учета выбытия объектов основных средств в следствие различных обстоятельств (продажа, ликвидация и т.д.) существенных различий между положениями рассматриваемых стандартов не имеется.

Таким образом, можно сделать вывод, что проект ФСБУ по основным средствам, разрабатываемый на основе положений МСФО, действительно, в значительной мере приближен к ним, многие его положения схожи, но не повторяют их. Некоторые положения ФСБУ повторяют или аналогичны действующему сегодня ПБУ. Введение в действие ФСБУ в значительной мере приблизит требования, принципы и правила ведения бухгалтерского учета по российским стандартам к международным, однако, сохранив при

этом определенные национальные и исторические особенности ведения бухгалтерского учета в России.

Список источников:

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»;
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016);
3. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (ред. от 16.05.2016);
4. Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства», разработанный некоммерческой организацией Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ» «БМЦ») (ред. на 11.02.2017).
5. Куприянова Л.М., Голышева Н.И. Анализ рисков по данным бухгалтерской финансовой отчетности. Экономика. Бизнес. Банки. 2016. Т. 10. С. 40-55.
6. Голышева Н.И. Проблемы учета НДС налоговыми агентами. Экономика. Бизнес. Банки. 2015. № 4 (13). С. 108-115.

References:

1. International Accounting Standards IAS 16 "Property, Plant and Equipment" [in Russian];
2. Federal Law “On Accounting" [o buhgalterskom uchete] from 06.12.2011 № 402-FA (in force as of 23.05.2016) [in Russian];
3. Order of the Ministry of Finance from 30.03.2001 № 26n "On Approval of Accounting Regulations "Accounting for Capital Assets" AR 6/01" [Ob utverzhdenii Polozheniya po buhgalterskomu uchetu "Uchet osnovnyih sredstv" PBU 6/01] (in force as of 16.05.2016) [in Russian];
4. Project of Federal Accounting Standards "Capital Assets" [Osnovnyie sredstva], developed by noncommercial organization Fund "National non-state regulator of accounting" Accounting Methodological Centre" [Fond "Natsionalnyiy negosudarstvennyiy regulyator buhgalterskogo ucheta "Buhgalterskiy metodologicheskiy tsentr"] (in force as of 11.02.2017) [in Russian].
5. Kupriyanova, Golysheva (2016) – Kupriyanova L.M., Golysheva N.I. Risk analysis based on the financial statements data. Economy. Business. Banks. 2016. T. 10. P. 40-55.
6. Golysheva (2015) – Golysheva N.I. Problems of VAT accounting performed by tax agents. Economy. Business. Banks. 2015. № 4 (13). Pp. 108-115.