

УДК 657.3

**ОСОБЕННОСТИ И РАЗЛИЧИЯ УЧЕТА
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С
РСБУ И МСФО**

Азиева Залина Ирбековна
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского
учета

Челохсаева Саида Адамовна
студентка учетно-финансового факультета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Статья посвящена особенностям ведения учета основных средств согласно РСБУ и МСФО, т.к. все большее количество компаний испытывает потребность в составлении финансовой отчетности по 2-м стандартам. Несмотря на то, что РСБУ за последние годы существенно продвинулись в сближении с МСФО в части учета основных средств, но по-прежнему имеет неустранимые различия с МСФО. И организации сталкиваются с дополнительными затратами на параллельное ведение учета или трансформацию готовой отчетности. Понимание основополагающих отличий между РСБУ, в части основных средств, позволит максимально сблизить бухгалтерский и управленческий учет с МСФО в этой отрасли и сократить данные расходы

Ключевые слова: МСФО, РСБУ, ОСНОВНЫЕ
СРЕДСТВА, АМОТИЗАЦИЯ

UDC 657.3

**PARTICULARITIES AND VARIOUS ACCOUNTING
WAYS OF FIXED ASSETS IN ACCORDANCE
WITH RAS AND IAS**

Azieva Zalina Irbekovna
associate professor of the Department of accounting
theory

Chelokhsayeva Saida Adamovna
student of the Accounting and Finance Department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

This article concerns the peculiarities of accounting of fixed assets according to RAS and IAS, because of unnecessarily increasing of number of companies experiencing the need for the preparation of financial statements for the 2nd standards. Despite the fact that RAS in recent years have made significant progress in convergence with IFRS in terms of fixed assets accounting, but still has the inherent differences with IFRS. Some organizations are faced with additional costs for parallel accounting or reporting transformation. Understanding the fundamental differences between the RAS, in terms of the assets, will maximize reconcile accounting and management accounting with IFRS in the industry and reduce the costs

Keywords: IAS, RAS, PLANT AND EQUIPMENT,
DEPRECIATION

Хозяйственная деятельность организации складывается из трех взаимосвязанных хозяйственных непрерывных процессов: снабжение (заготовления и приобретения материально-технических ресурсов), производства продукции и ее сбыта (реализации). Эти процессы осуществляются одновременно, для чего используется труд работников, основные и оборотные средства. Одним из важнейших объектов бухгалтерского учета в организации являются основные средства.

В современных условиях повышается роль учета и контроля за рациональным использованием основных средств. В связи с этим в учете любой организации особое значение должно придаваться грамотному и нормативно подкрепленному построению учета основных средств. Все это позволяет нам определить тему данной статьи как актуальную.

Основные средства - это средства, занимающие особое место в составе активов, представляющие собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени (более 12 месяцев) в сфере материального производства или в непромышленной сфере.

Боброва Е.А. приводит следующее определение основных средств: «это средства, участвующие в хозяйственной деятельности продолжительное время и изнашивающиеся постепенно» [2]. Подробная классификация основных средств внутри организации приведена на рисунке 1.

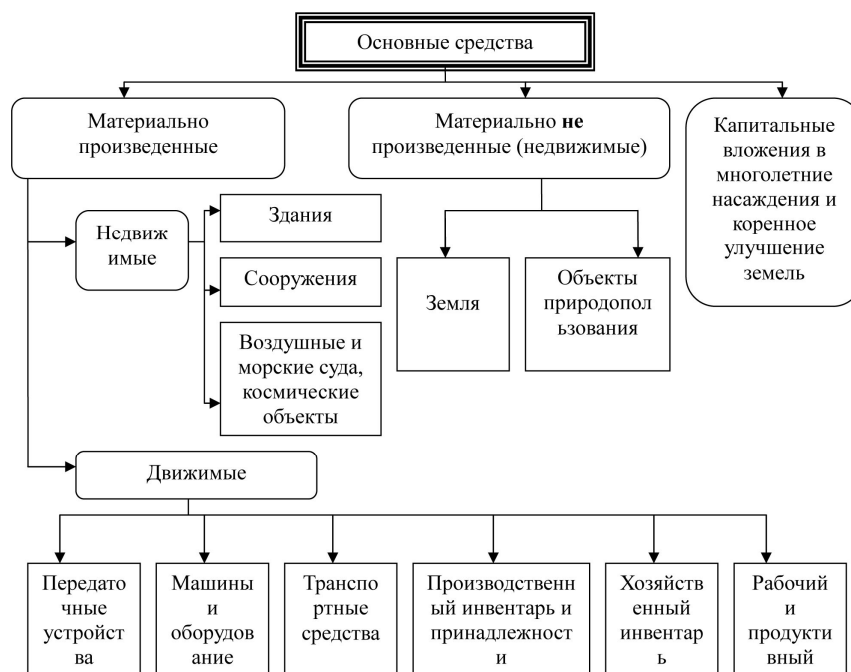


Рисунок 1 – Классификация основных средств

Следует отметить, что в целях приближения к МСФО принят Общероссийский классификатор основных фондов, утвержденный Постановлением Госкомстата РФ от 26.12.94 г. № 359. В соответствии с ним все основные фонды разделены на материальные и нематериальные основные фонды. Материальные фонды делятся по отраслям, видам, назначению, использованию и принадлежности. В РСБУ вопросы учёта основных

средств главным образом отражены в ПБУ 6/01 «Учёт основных средств», ПБУ 15/02 «Учёт займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», методических указаниях по учёту основных средств (утв. пр. МФ №91н от 21 ноября 2003 г.). Данные стандарты были созданы в рамках программы по реформированию учёта в соответствии с МСФО и в основе своей имеют международные стандарты, поэтому многие пункты повторяют либо схожи с положениями международных стандартов, однако есть и существенная разница. Отличия в подходах к учёту основных средств между РСБУ и МСФО заложены на уровне целей российского и международного бухгалтерского учёта. В России бухгалтерский учёт направлен на формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, её имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям. Бухгалтерский учёт призван выполнять функцию контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утверждёнными нормами, нормативами и сметами.

В то же время бухгалтерский учёт по международным стандартам направлен на предоставление заинтересованным пользователям информации о финансовом положении, о финансовых результатах деятельности и денежных потоках организации, полезной для принятия экономических решений. МСФО не ставят задач по отражению юридической стороны операций, а направлены на их экономическую сущность.

В финансовую отчётность по МСФО включаются те факты хозяйственной деятельности, которые влияют на финансовое положение и финансовый результат деятельности. Таким образом, достигаются два принципа финансовой отчетности – уместность и преобладание содержания над формой. Различие целей бухгалтерского учёта по МСФО и

российским стандартам бухгалтерской отчётности формирует различие в правилах учёта основных средств.

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

Таблица 1 – Основные различия учёта основных средств по МСФО и РСБУ

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

Что касается перечня видов стоимостей основных средств, приведенный в МСФО 16 «Основные средства», то он значительно шире,

приведенного в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (таблица 2) [6].

Таблица 2 – Определение видов стоимости основных средств в МСФО 16 «Основные средства» и Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01

МСФО 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
1	2
<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 сидок 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. 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, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных

Продолжение таблицы 1

1	2
	средств и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств
Балансовая стоимость – сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения	Определения нет
Амортизируемая стоимость - себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости	Определения нет
Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами	Определения нет
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	Определения нет

Главными вопросами в учете основных средств согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» являются признание активов, определение их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию применительно к ним.

Согласно МСФО 16 «Основные средства», выбор подхода к методологии оценки основных средств после того, как они будут признаны в учете организации, является элементом учетной политики. В данном случае бухгалтеру следует сделать выбор либо в пользу модели учета по первоначальной стоимости, либо – модели переоценки.

Если относительно определенного класса основных средств выбирается модель учета по первоначальной стоимости, то после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Таким образом, при применении этой модели единственным основанием переоценки класса основных средств является их обесценение. МСФО 16 «Основные средства» определяет убыток от обесценения как сумму, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму. В свою очередь, возмещаемая сумма, согласно МСФО 16 «Основные средства» – это большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его ценности использования [7].

В случае выбора в учетной политике модели переоценки, основные средства, признанные в учете организации и относящиеся к переоцениваемому классу (классам), подлежат учету по переоцененной величине, равной их справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Стандарт устанавливает, что переоценки должны производиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату. Выбор интервалов переоценки относится к области профессионального суждения бухгалтера. Частота проведения переоценок должна зависеть от изменений в справедливой стоимости

основного средства.

Следует заметить, что порядок отражения в учете переоценки основных средств, закрепленный в МСФО 16 «Основные средства» во многом схож с порядком, установленным в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Так, МСФО 16 «Основные средства» устанавливается, что если сумма оценки основного средства повышается в результате переоценки, то это увеличение должно отражаться непосредственно в капитале как «прирост от переоценки». Вместе с тем, это увеличение подлежит признанию в прибыли или убытке в той степени, в которой оно покрывает (реверсирует) убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в прибыли или убытке. Если же отражаемая в учете стоимость основного средства уменьшилась в результате переоценки, то такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен отражаться непосредственно в капитале, уменьшая статью «прирост от переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива [1].

При прекращении признания (списании) основного средства величина прироста капитала в результате его переоценки может быть включена в нераспределенную прибыль.

Сравнивая понятия амортизируемого объекта в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 следует заметить, что в отличие от национального стандарта, в международном, оно базируется на идее значимости и рассмотрения актива, прежде всего, как приносящего экономические выгоды компании в течение определенного срока.

МСФО 16 «Основные средства» устанавливается, что для систематического распределения амортизируемой стоимости актива на

протяжении срока его полезной службы могут использоваться самые различные методы, например такие как:

- метод равномерного начисления (линейный метод);
- метод уменьшающегося остатка;
- метод «единиц производства» [6].

Метод равномерного начисления состоит в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезной службы актива, если при этом не меняется его ликвидационная стоимость.

Метод уменьшающегося остатка дает равномерное уменьшение сумм амортизации на протяжении срока полезной службы.

Метод «единиц производства» состоит в начислении суммы амортизации, исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности.

При соотнесении рассмотренных предписаний МСФО 16 «Основные средства» с соответствующими нормами российского Положения по ведению бухгалтерского учета «Учет основных средств» ПБУ 6/01 можно прийти к выводу, 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.

Литература

1. Белякова И.В. Основные средства: справочник /Белякова И.А., Толмачева И.А. – М.: РОСБУХ, 2010. – 285 с.
2. Вахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: методика трансформации российской отчетности /М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова, Н. С. Пласкова – 3-е изд. – М.: Омега-Л, 2010. – 568 с.
4. Башкатов, В.В. Управленческий учет для целей налогообложения как инструмент управления налоговой нагрузкой предприятия / В.В. Башкатов // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2012. - № 4(37). – С. 61-65.
5. Сигидов, Ю.И. Налоговый учет и его взаимосвязь с другими учетными системами /

- Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. - № 4. – С. 27-30.
6. Андреев В. Д. Практикум по аудиту /В. Д. Андреев – М.: ФиС, 2011. – 592 с.
7. Боброва Е.А. Сравнительная характеристика бухгалтерского учета основных средств по РСБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №8. – С. 7-16.
8. Сигидов Ю.И. , Азиева З.И. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации/ Экономическая наука в 21 веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение. Ч 2 Актуальные вопросы бухгалтерского учета, аудита, налогообложения : материалы, междунар. науч. -практ. конф.студентов, аспирантов, магистрантов и преподавателей (15 мая 2013)/ КубГАУ.- Краснодар: Изд-во Магарин О.Г., 2013.-388с.

References

1. Beljakova I.V. Osnovnye sredstva: spravocnik /Beljakova I.A., Tolmacheva I.A. – М.: ROSBUH, 2010. – 285 s.
2. Vahrushina M. A. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: metodika transformacii rossijskoj otchetnosti /M. A. Vahrushina, L. A. Mel'nikova, N. S. Plaskova – 3-e izd. – М.: Omega-L, 2010. – 568 s.
4. Bashkatov, V.V. Upravlencheskij uchet dlja celej nalogooblozhenija kak instrument upravlenija nalogovoj nagruzkoj predprijatija / V.V. Bashkatov // Trudy Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2012. - № 4(37). – S. 61-65.
5. Sigidov, Ju.I. Nalogovyj uchet i ego vzaimosvjaz' s drugimi uchetnymi sistemami / Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2012. - № 4. – S. 27-30.
6. Andreev V. D. Praktikum po auditu /V. D. Andreev – М.: FiS, 2011. – 592 s.
7. Bobrova E.A. Sravnitel'naja harakteristika buhgalterskogo ucheta osnovnyh sredstv po RSBU i MSFO // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2011. – №8. – S. 7-16.
8. Sigidov Ju.I. , Azieva Z.I. Normativnoe regulirovanie buhgalterskogo ucheta v Rossijskoj Federacii/ Jekonomicheskaja nauka v 21 veke: problemy, perspektivy, informacionnoe obespechenie. Ch 2 Aktual'nye voprsy buhgalterskogo ucheta, audita, nalogooblazhenija : materialy, mezhdunar. nauch. -prakt. konf.studentov, aspirantov, magistrantov i prepodavatelej (15 maja 2013)/ KubGAU.- Krasnodar: Izd-vo Magarin O.G., 2013.-388s.