DOI: 10.17117/na.2017.01.01.182

<http://ucom.ru/doc/na.2017.01.01.182.pdf>

Поступила (Received): 30.01.2017

Сметанко А.В., Кулякина Е.Л., Меджитов С.С. Учет вложений во внеоборотные активы: сходства и различия в российском и зарубежном законодательстве

**Smetanko A.V., Kulyakina E.L., Medzhitov S.S.
Accounting for investments in non-current assets: similarities and
differences in the Russian and foreign legislation**

В статье рассмотрены основные аспекты сходства и различия учета внеоборотных активов в российском и зарубежном законодательстве, проведен сравнительный анализ согласно требований РСБУ и МСФО в части понимания основных средств, а также акцентировано внимание на проблемах адаптации перехода российских организаций на МСФО, что позволит улучшить положение данных организаций на мировом уровне, и повысит эффективность деятельности и качества управления на уровне внутреннего контроля

Ключевые слова: основные средства, ПБУ 6/01, МСФО 16, учет основных средств, амортизация, характеристика основных средств

Сметанко Александр Васильевич

Доктор экономических наук, доцент, зав. кафедрой
Крымский федеральный университет им. В.И.
Вернадского
Крым, г. Симферополь, ул. Севастопольская, 21/4

Кулякина Елена Леонидовна

Ассистент
Крымский федеральный университет им. В.И.
Вернадского
Крым, г. Симферополь, ул. Севастопольская, 21/4

Меджитов Сервер Сабриевич

Студент
Крымский федеральный университет им. В.И.
Вернадского
Крым, г. Симферополь, ул. Севастопольская, 21/4

The article discusses the main aspects of the similarities and differences in accounting in the Russian and foreign legislation of non-current assets, the comparative analysis in accordance with the requirements of RAS and IFRS in terms of understanding of plant and equipment, as well as focus on the problems of adaptation of transition of Russian companies to IFRS, which will improve the position of these organizations at world level, and improve the efficiency and quality of management at the level of internal control

Key words: fixed assets, RAS 6/01, IAS 16, fixed assets accounting, depreciation, plant and equipment characteristics

Smetanko Alexander Vasilievich

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Head of Department
Crimean federal university named V.I. Vernadsky
Crimea, Simferopol, Sevastopolskaya st., 21/4

Kulyakina Elena Leonidovna

Assistant
Crimean federal university named V.I. Vernadsky
Crimea, Simferopol, Sevastopolskaya st., 21/4

Medzhitov Server Sabrievich

Student
Crimean federal university named V.I. Vernadsky
Crimea, Simferopol, Sevastopolskaya st., 21/4

Вступление. На сегодняшний день одной из основных задач любой российской организации выступает повышение эффективности и качества производственного процесса, а также получение наибольшей отдачи от капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы, которые являются основной материальной базой производства и, как следствие, ключевым компонентом производительных сил компании.

Основные средства представляют собой активы, которые на протяжении длительного времени (более одного года) обслуживают множество производственных циклов организации, постепенно изнашиваются и таким образом частями переносят свою стоимость на изготавливаемую продукцию. Данная предпосылка и обусловила необходимость обеспечить точность и достоверность учета вложений во внеоборотные активы, а также максимально эффективное использование основных средств в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

С точки зрения нормативно-законодательных актов, в российской практике учет основных средств регламентируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [1], а в международной – аналогом ПБУ выступает отдельный стандарт МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [2]. Следует отметить, что, несмотря на то, что оба стандарта посвящены аспектам учета основных средств, некоторые положения в данных нормативных актах все же существенно отличаются между собой.

Цель статьи – провести сравнительный анализ ключевых моментов по учету основных средств, закрепленных в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Методика исследований. Методологической и теоретической основой написания научной статьи выступили фундаментальные положения, изложенные в трудах ведущих отечественных и зарубежных ученых и экономистов в области бухгалтерского учета, экономической теории и анализа хозяйственной деятельности, а также ключевые положения нормативно-законодательных актов, регламентирующих учет вложений во внеоборотные активы, как на всероссийском, так и на международном уровне. Основу методологических исследований, позволивших наиболее полно исследовать данные объекты, составили общенаучные методы познания, такие как: анализ, синтез, абстрагирование, а также методы системного и сравнительного анализа, применение которых обеспечило обоснованность результатов проведенного анализа, теоретических и практических выводов.

Основной текст. Вопросами идентификации понятия «основные средства» занимались многие ведущие ученые и экономисты, среди которых следует выделить: Д. А. Ендовицкого, К. Н. Мокшину [3], А. В. Сметанко [4, с. 296; 5].

По мнению Д. А. Ендовицкого и К. Н. Мокшиной «один и тот же объект может быть признан как основным средством, так и иным активом или не активом вовсе, а формально он относится к объектам основных средств и понимается бухгалтерами именно как основное средство» [3].

Ведущий ученый А. В. Сметанко утверждает, что основные средства – это активы, которые «выражаются исключительно в материальной форме и

ведутся на балансе предприятия по остаточной стоимости, представленной уменьшением первоначальной стоимости на стоимость начисленной амортизации» [4, с.296].

Проведенный анализ современных научных изданий и публикаций, посвященных аспектам учета вложений во внеоборотные активы, позволил прийти к выводу, что на сегодняшний день в отношении учета основных средств возникает наибольшая сложность, как в проблеме их первоначального признания, переклассификации в иные активы, так и в первоначальной и последующей оценке, или долгосрочном характере их использования, периоде эксплуатации, формировании первоначальной стоимости объекта и прочих признаков. Данная предпосылка и обусловила необходимость сравнения особенностей учета вложений во внеоборотные активы по требованиям российского законодательства и международным стандартам финансовой отчетности

Таблица 1. Сравнительная характеристика особенностей учета основных средств по МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств»

Критерии сравнения	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
1. База для начисления амортизации	Амортизируемая стоимость объекта	Первоначальная стоимость
2. Пересмотр методов оценки в бухгалтерском учете	Регулярному пересмотру подлежат срок полезной эксплуатации, методы, а также период начисления амортизационных отчислений	Способы начисления амортизации остаются неизменными, срок полезного использования можно корректировать исключительно в период осуществления операций по модернизации или реконструкции объектов.
3. Методы начисления амортизации	- метод прямолинейного списания; - метод снижения балансовой стоимости; - производственный метод [2].	- линейный способ; - способ уменьшаемого остатка; - списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; - списание стоимости пропорционально объему продукции [1].
4. Начало начисления амортизационных отчислений	С момента готовности (завершенности) основного средства	С первого числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию объекта основного средства
5. Прекращение начисления амортизации	С момента прекращения их признания	С первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта, списания или прочего выбытия основного средства
6. Возможность приостановки начисления амортизации	Не предусматривается	Начисление амортизации может приостанавливаться в результате консервации, срок которой превышает 3 месяца, а также в случае нахождения основного средства на длительном (свыше 1 года) восстановлении.

Учет основных средств по международным стандартам и российскому законодательству имеют существенные различия. Выделяют случаи, когда различия носят технический (формальный) характер, но также есть и существенные особенности (табл.1).

Данные таблицы 1 свидетельствуют о том, что особенности учета вложений во внеоборотные активы имеют принципиальные отличия по национальным и международным стандартам.

Основной целью настоящих стандартов является определение порядка учета основных средств для выявления внутренними и внешними пользователями финансовой отчетности с целью получения информации об инвестициях организации в основные средства и об изменениях в составе таких капиталовложений. Основной задачей учета основных средств является определение их балансовой стоимости, признание активов, а также убытков от обесценивания, подлежащих признанию и соответствующих амортизационных отчислений.

С точки зрения как МСФО 16, так и ПБУ 6/01 основными средствами называются материальные активы, которые принимают участие в процессе производства (оказания услуг) или в управленческих целях, срок использования которых свыше 12 месяцев, а стоимость, которых списывается посредством амортизации. Данная трактовка определения неоднородна, и критериями признания основных средств по международным стандартам и российским имеет сходства. Однако в МСФО 16 в отношении основных средств нет стоимостных ограничений, что касается российского учета, то согласно ПБУ 6/01, если стоимость актива не превышает 40 000 руб., его можно отразить в составе МПЗ. Кроме этого, в российском учете к основным средствам относят объекты не приносящие прибыли, это объекты социальной инфраструктуры, обратная ситуация наблюдается по международным стандартам, в IAS 16 сказано: «объектом основных средств признается актив в случае, если организация получит экономические выгоды связанные с данным объектом» [2].

Оцениваются основные средства по фактической себестоимости, как по МСФО, так и по РСБУ в момент, когда данные объекты были приобретены или построены. Сумма на приобретение данного актива состоит из издержек на покупку, пошлин и невозмещаемых налогов, а так же иных затрат.

Что касается первоначальной стоимости основных средств, то в российском учете она не меняется, кроме случаев связанных с реконструкцией, достройкой, переоценкой и частичной ликвидацией. В МСФО 16 данные затраты оцениваются с помощью тех же критериев, что и ПБУ 6/01 независимо от того, когда и в связи с чем возникли эти затраты, будь то они связаны с приобретением основного средства или с его дальнейшим обслуживанием.

Согласно стандарту IAS 16, срок полезной службы основного средства определяется исходя из: расчетного (ожидаемого) периода использования активов организации; количества единиц продукции, которые организация ожидает получить от использования актива.

В МСФО, как и в ПБУ, есть понятие СПИ – срок полезного использования, в течение которого основное средство принесет экономические выгоды. Однако в ПБУ он определяется исходя из количества продукции, которое это основное

средство способно произвести. В практике отечественного учета СПИ определяется при принятии к учету объекта основного средства с помощью налоговой классификации основных средств и может пересматриваться в случае реконструкции и модернизации. В отличие от российского понимания срока полезного использования, в МСФО есть факторы, которые необходимо принять во внимание при определении СПИ. Это может представлять собой не только физический износ, но как показывает практика и моральное устаревание, связанное, в первую очередь, с путем усовершенствования производственного процесса или другой вариант, в результате изменения спроса на товары, работы (услуги) производящиеся при помощи данного актива. Так же в МСФО 16 говорится, СПИ может быть гораздо меньше, чем срок физической службы.

Также явное отличие МСФО 16 от ПБУ 6/01 заключается в переоценке основных средств. Согласно международным стандартам, основные средства необходимо переоценивать по справедливой стоимости. Согласно ПБУ, организация может выбрать один из методов: прямой пересчет, документально подтвержденный рыночным ценам или метод индексации. Стоимость основных средств в данном случае будет иметь различие от сформированной по «международным» правилам, если организация будет использовать последний способ переоценки. При этом справедливая стоимость не всегда является рыночной.

Также выделяют различия в выбытии основных средств. Выбытие объектов основных средств согласно МСФО 16 осуществляется в следующих формах: продажи актива, далее, прекращения использования, это связано с тем, что организация не предполагает получение выгод связанных с данным объектом учета и, еще одна форма, это передача в финансовую аренду. В ПБУ 6/01 сказано, что выбытие объектов основных средств осуществляется в случаях: продажи; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный капитал другой организации; прекращения использования вследствие морального или физического износа, и т.д.

Понятие финансового результата (прибыли или убытка) согласно МСФО 16 и ПБУ 6/01 неоднозначны. Согласно международным стандартам финансовый результат, полученный от выбытия объектов основных средств состоит из разности между суммой поступления от выбытия и балансовой стоимостью данного актива, и отражается в отчете о прибылях и убытках как доход или расход. Из ПБУ видно, что в случае списания объекта основного средства путем продажи данного объекта, выручка от продажи принимается к учету в сумме, которой стороны согласовали в договоре. Доходы и расходы в результате списания с бухгалтерского учета основных средств отражаются в учете отчетного периода, в котором они возникли. Данные доходы и расходы подлежат зачислению на прибыли или убытки в качестве прочих доходов и расходов.

Выводы. Таким образом, несмотря на большинство сходств в определениях и понятиях, а так же в методике принятой российской практикой и международными стандартами, существуют весомые различия в организации учета основных средств. При анализе учета основных средств согласно МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» выявленные различия по отражению объектов относят к системе нормативного регулирования,

расхождению в условиях отнесения актива к основным средствам, различию в оценке поступления актива в организацию, отклонение в определении СПИ и способов начисления амортизации. Так же следует отметить, что в нынешних условиях переход российских организаций на МСФО позволит улучшить положение данных организаций на мировом уровне, повысить эффективность их деятельности и качества управления на уровне внутреннего контроля.

Список используемых источников:

1. 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). 2001. 36 с.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» от 25.11.2011 № 160н (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017).
3. Ендовицкий Д.А., Мокшина К.Н. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учёта в контексте проблем учёта капитала // Международный бухгалтерский учет, 2013 № 25.
4. Сметанко А.В. Экономическая сущность понятий основные средства и основные фонды с позиции бухгалтерского учета / А. В. Сметанко, С. С. Дьякова // Сборник тезисов II научной конференции профессорско-преподавательского состава аспирантов, студентов и молодых ученых. С.: КФУ им. В.И. Вернадского. 2016. С. 294-296.
5. Сметанко А.В. Особенности организации учета основных средств / А. В. Сметанко, В. В. Розумная // Сборник тезисов II научной конференции профессорско-преподавательского состава аспирантов, студентов и молодых ученых. С.: КФУ им. В.И. Вернадского. 2016. С. 381-382.

© 2017, Сметанко А.В., Кулякина Е.Л.,
Меджитов С.С.

Учет вложений во внеоборотные активы:
сходства и различия в российском и
зарубежном законодательстве

© 2017, Smetanko A.V., Kulyakina E.L., Medzhitov S.S.
Accounting for investments in non-current assets:
similarities and differences in the Russian and foreign
legislation