

УДК 657

***УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ  
МСФО И РСБУ***

***Грицук Н.В***

*к.э.н., доцент,  
Вятский государственный университет,  
Киров, Россия*

***Лузянина Е.В.***

*Магистрант,  
Вятский государственный университет,  
Киров, Россия*

**Аннотация.** Основные средства являются важной ресурсной составляющей любого предприятия, поскольку от эффективности их использования зависят результаты его финансово-хозяйственной деятельности. Немалую составляющую при этом имеет методика учета данных ресурсов. Выбор метода оценки основных средств, переоценки и амортизации влияет на себестоимость и прибыль компании, а также дальнейшую эффективность ее деятельности. Поэтому важно правильно произвести выбор имеющихся методов учета основных средств в бухгалтерском учете.

**Ключевые слова:** основные средства, РСБУ, МСФО, амортизация, оценка, отчетность, выбытие, ремонт

***FIXED ASSETS ACCOUNTING ACCORDING TO IFRS AND RAS***

***Grytsuk N.V***

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Vyatka State University,  
Kirov, Russia*

*Luzyanina E.V*  
*Undergraduate,*  
*Vyatka State University,*  
*Kirov, Russia*

**Abstract.** Fixed assets are an important resource component of any business because their efficiency depends on the results of its financial and economic activities. A considerable component is the method of accounting of these resources. The choice of valuation method of fixed assets, revaluation and depreciation affects the cost and profit of the company and further the efficiency of its activities. Therefore, it is important to make the choice of available methods of accounting for fixed assets in accounting.

**Key words:** fixed assets, RAS, IFRS, amortization, assessment, reporting, disposal, repair

В условиях глобализации международных отношений Россия, как и ряд других стран постепенно переходят на стандарты бухгалтерского учета, рекомендованные МСФО. Однако, в настоящее время на законодательном уровне учет основных средств регламентирован Положением по бухгалтерскому учету 6/01. С целью выявления расхождений требований к отражению в учёте операций с основными средствами систематизируем сходства и отличия, установленные ПБУ и МСФО.

В соответствии с ПБУ 6/01 основные средства являются одним из элементов учетной политики организации. К тому же они выступают элементом информации о финансовом положении организации. Для описания правил и норм, связанных с отражением в бухгалтерии внеоборотных активов, действует специальный стандарт IAS 16, введенный в силу на территории РФ приказом Минфина №160н, датированным 2011

годом. Действие нормативного документа не распространяется на следующие ситуации [4]:

- учет ОС, приобретенных для дальнейшей перепродажи;
- проведение в учете ценностей, относящихся к сельскому хозяйству;
- учет деятельности, связанной с разработкой полезных ископаемых;
- отражение прав на пользование недрами и добычу природных ресурсов.

Для учета перечисленных видов активов применяются другие IAS, разработанные под конкретную группу материальных и нематериальных ценностей.

Пунктом 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 отмечено, что актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при выполнении одновременно условий, систематизированных на рисунке 1.

В соответствии с ПБУ 6/01 при принятии на учет основного средства бухгалтер должен в большей степени руководствоваться такими критериями, как предполагаемый характер использования и потенциальный срок службы. Возможность получения выгод считается очевидной, если объект будет использоваться при ведении основной или другой приносящей доход деятельности либо для нужд управления. Также в процессе эксплуатации важно подтвердить возможность основного средства формировать экономические выгоды, что будет являться основанием для подтверждения обоснованности отнесения объекта к группе основных средств и повысит степень достоверности бухгалтерской информации.

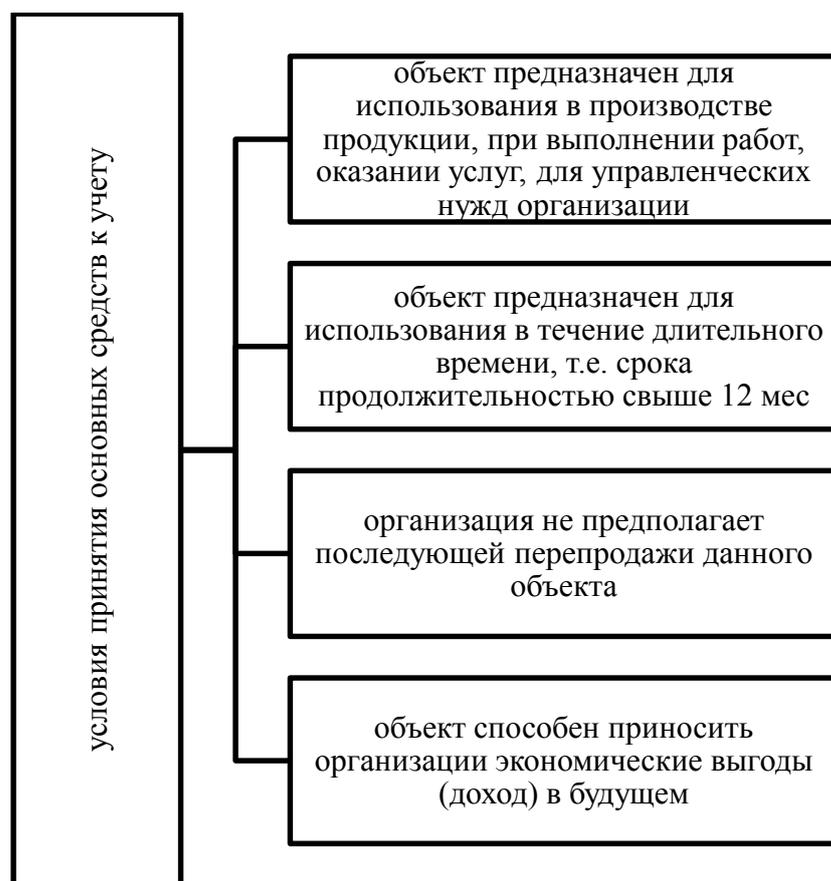


Рисунок 1 - Условия принятия основных средств к учету

В тоже время, пользователи отчётности, составленной по МСФО в первую очередь заинтересованы в отражении реальной стоимости основных средств. Это позволяет принимать более адекватные инвестиционные решения. Именно в МСФО применяется принцип оценки по справедливой стоимости. Тогда как в РСБУ основные фонды оцениваются по исторической стоимости.

В IAS 16 прописано, что к основным средствам относятся ценности, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта и соответствующие двум критериям [5]:

1. Компания намеревается использовать их для изготовления или доставки продукции, административных целей, но не планирует дальнейшую перепродажу.

2. Предполагается, что внеоборотные активы будут использоваться на протяжении 12-ти-месячного срока и более.

Стоимость ОС учитывается как актив, а не увеличивает текущие расходы, если соблюдаются два условия:

- Ожидается, что владение ОС принесет компании доход в форме получения денег или снижения объема обязательств. Организация становится полноправным собственником актива и не имеет возможности вернуть его продавцу.
- Цену объекта можно оценить в денежном эквиваленте с высокой степенью точности.

Запчасти и резервные элементы оборудования относятся к основным средствам, если соблюдаются требования к длительности использования и возможности приносить доход компании-владельцу. Если ценности не соответствуют этим критериям, их отражаются в составе запасов.

Согласно ПБУ 6/01 для объектов следует выбирать стоимостный критерий из диапазона от 0 до 40 000 руб.

Общий подход при этом основывается на критериях существенности величины их остаточной стоимости относительно общей величины, отражаемой в балансе. Если остаточная стоимость незначительных объектов настолько мала, что с учетом округления сумм в балансе не окажет влияния на показатель основных средств, то данные объекты можно учитывать в качестве запасов.

Пример. Величина основных средств в балансе АО «ЛЕПСЕ» на 01.01.18 г. составила 100 000 руб. Тогда, 40000, и 20000, 10000 руб. будут являться значимыми величинами в общей их стоимости. В то же время, если общая стоимость основных средств в балансе составит 100000 млн руб., то не только 40000 руб., но и гораздо большие суммы не будут видны в отчетности.

Согласно регламентациям ПБУ 6/01 «Учет основных средств» бухгалтер не может выбрать большую величину.

В нормативном документе IAS 16 говорится, что фирмы вправе капитализировать затраты, т.е. прибавлять соответствующие суммы к

стоимости приобретенных (построенных) внеоборотных активов. Расходы учитываются по мере фактического осуществления.

Правило о капитализации распространяется на затраты, направленные на [1]:

- покупку или создание ОС;
- их достройку;
- подготовку к непосредственному запуску;
- ТО, ремонтные работы по ходу эксплуатации.

Правила учета по МСФО предполагают, затраты допустимо прибавлять к первоначальной цене ОС, если они:

- Повышают способность актива нести экономическую пользу или являются обязательными для ввода объекта в эксплуатацию.
- Увеличивают стоимость объекта до уровня, не превышающего справедливой рыночной цены.

К числу примеров, когда затраты приводят к увеличению выгод организации, относится следующее:

- Ремонт или модернизация актива позволила продлить период его службы.
- Принятые меры дали возможность увеличить количество единиц товара, выпускаемых станком за единицу времени.
- На модернизированном оборудовании изготавливается продукция более высокого качества.
- Доработки станка снизили цену готовой продукции, что стало понятно, например, из документа расчета себестоимости выпуска.

Если понесенные затраты не имеют точной стоимостной оценки или не повышают полезность объекта ОС для компании, их следует отразить в составе расходов текущего периода.

Затраты на техобслуживание машин и оборудования, проведение текущего ремонта, не переносятся на себестоимость ОС. Единственное

исключение – приобретение объекта в состоянии, когда без доработки и денежных вложений нормальное использование оказывается невозможным.

По основным средствам, принадлежащим организации на правах собственности либо находящимся в хозяйственном ведении и оперативном управлении начисляется амортизация. В соответствии с 27 п. ПБУ 6/01 в учете при этом могут применяться способы начисления амортизации, перечисленные на рисунке 2 [4].

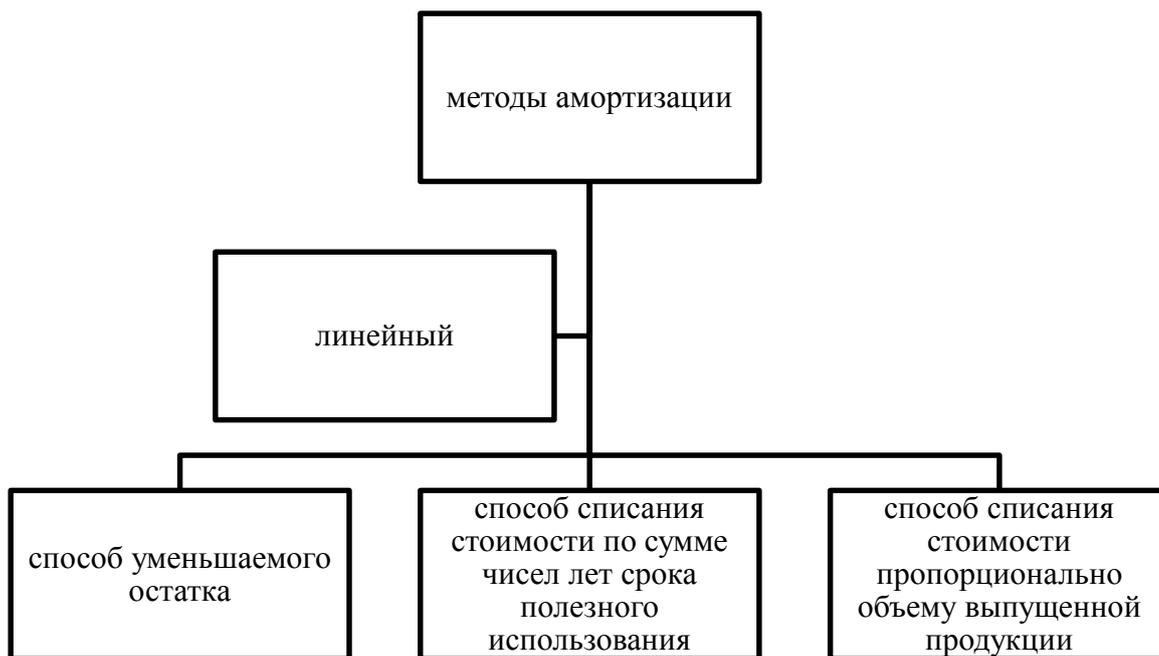


Рисунок 2 – Методы амортизации основных средств

Линейный способ предполагает начисление амортизации на первоначальную стоимость основного средства и норм амортизации, исходя из срока его полезного использования.

Применение способа уменьшаемого остатка определяется исходя из остаточной стоимости основных средств на начало года и нормы амортизации, определённой исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента не более 3, определённого организацией самостоятельно.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования предполагает определение амортизации исходя из

первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости основных средств и расчета, в числителе, которого число лет, оставшихся до конца срока использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока использования объекта.

Способ списания стоимости основных средств пропорционально объему продукции предполагает определение амортизационных отчислений исходя из показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношении первоначальной стоимости основных средств и планируемого объема продукции за весь срок использования основных средств.

МСФО определяет, что амортизация – это распределение амортизируемой стоимости (АС) на период срока службы конкретного объекта. АС находится по формуле 1 [1]:

$$АС - ПС - ЛС, \quad (1)$$

где,

- ПС – первоначальная себестоимость актива, определенная в момент его приобретения и запуска;
- ЛС – ликвидационная стоимость – сумма денег, которую организация выручила бы от продажи объекта на исходе срока полезного использования.

На практике часто отказывается, что ЛС ничтожно мала и может быть исключена из формулы. Если компания решит придерживаться подобного подхода, он закрепляется в ее учетной политике.

Срок использования устанавливается на основе экспертного суждения. Это количество лет, на протяжении которого организация планирует применять конкретный актив и ожидает от него пользы с точки зрения принесения дохода или снижения обязательств.

Амортизацию необходимо начислять с момента, когда приобретенный (созданный) актив будет на 100% подготовлен к использованию.

МСФО не ограничивает руководство компании в выборе метода амортизации. В стандартах перечислены наиболее применяемые варианты, в числе которых равномерное распределение и способ уменьшаемого остатка. Окончательное решение остается за специалистами организации, оно зависит от того, как им видится процесс поступления экономических выгод от использования конкретного объекта.

Стоимость основных средств, используемая при принятии к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, за исключением случаев реконструкции и модернизации (пункт 14 ПБУ 6/01, п. 41 Методических указаний). В случае, если в ходе модернизации основные средства улучшаются - первоначально принятые показатели (срок полезного использования, качество применения и т.п.) понесенные затраты увеличивают первоначальную стоимость объекта, что подробно указано в п. 27 ПБУ 6/01.

Основанием повышения стоимости на величину затрат его модернизации и реконструкции может являться увеличение срока полезного использования при неизменности всех иных показателей основных средств (мощности, объема и т.п.).

До окончания работ по модернизации объектов затраты, связанные с их внедрением, учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». После их закрытия затраты, учтенные на счете 08 списываются либо в дебет 03 и повышают первоначальную стоимость объекта, что приводит к необходимости пересчета суммы амортизации по объекту;

Либо учитываются на счете 03 обособленно. Тогда открывается отдельная инвентарная карточка на сумму затрат.

Затраты на восстановление основных средств отражаются в учете того периода, к которому они относятся.

Отличия отражения основных средств в российском учете и международных стандартах систематизированы в таблице 1.

Таблица 1- Отличия отражения основных средств в российском учете и международных стандартах

Отличие	МСФО	РСБУ
Структура основных средств	МСФО исключает из области регулирования стандарта IAS 16 сельхозугодья, полезные ископаемые, разрешения на пользование недрами.	Перечисленные объекты включаются в структуру ОС согласно положениям РСБУ.
Определение единицы ОС	В системе МСФО не определяется единица признания, общая для всех. Она устанавливается конкретной организацией на основании экспертного суждения, сформулированного с учетом особенностей деятельности коммерческой структуры.	РСБУ прописывает, что единицей «измерения» устанавливается инвентарный объект.
Влияние стоимости на бухучет	В соответствии с международной отчетностью, понятие стоимости не является определяющим. Компания сама принимает решение, затраты какой суммы списывать на расходы, а какой – капитализировать, увеличивая доходную часть баланса. Она отталкивается от масштабов и условий собственной деятельности.	РСБУ предписывает, что основные средства показываются после выполнения набора требований, но при достижении определенной стоимости. Для налогового учета минимальная цена внеоборотного актива составляет 40 тыс. руб. Все, что не «дотягивает» до этой планки, включается в состав материально-производственных запасов.
Порядок амортизации	МСФО провозглашает, что амортизация начисляется с момента, когда актив будет готов к использованию.	В РСБУ прописано, что первое начисление производится в месяце, следующем за месяцем постановки ОС на баланс.
Включение процентов по кредитам и займам в	МСФО гласит, что проценты за привлечение кредитных средств не учитываются в стоимости приобретенного	По правилам РСБУ проценты по полученным ссудам допустимо включать в стоимость внеоборотного

себестоимость ОС	оборудования, машин, сооружений. Они увеличивают расходы периода.	актива, если они перечисляются до момента оприходования. Выплаты, совершенные позднее, классифицируются как прочие расходы.
Влияние последующих расходов на себестоимость ОС	Международные правила формирования отчетности предполагают, что затраты увеличивают себестоимость актива, если приносят компании пользу в дальнейшем и не ведут к превышению справедливой цены, установившейся на рынке.	Российские стандарты предполагают, что изначальная стоимость основных средств меняется в ограниченном числе случаев: достройка, модернизация, ликвидация (отчасти или полностью). Стоимостная разница включается в состав добавочного капитала компании.

Таким образом, учет ОС по МСФО имеет существенные отличия от РСБУ. Их причина кроется в разной направленности двух систем. Первая провозглашает приоритет содержания над формой. Определяющее значение имеет не структура договора, а экономический смысл операции. Вторая отдает приоритет оформлению, а не экспертным суждениям IAS 16 и другие международные стандарты подробно описывают принципы признания ОС, определения их первоначальной стоимости и переоценки. Следование им дает возможность корректно отражать внеоборотные активы, что будет способствовать правильному исчислению финансового результата деятельности современной компании.

### **Библиографический список**

1. Демина И.Д. Сравнительный анализ учета основных средств в коммерческих организациях в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» // Международный бухгалтерский учет. 2016. N 12. С. 2 - 9.
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ.
3. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина России от 13.10.2003 N 91н.
4. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н.
5. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»