

Балабанова О.С.
Научный руководитель: Леонова Л.А., к.э.н., доцент
Донецкий национальный технический университет

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО НАЦИОНАЛЬНЫМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Ключевые слова: стандарты учета, основные средства, признание, классификация, оценка, амортизация.

В статье рассмотрены различия и общие черты в учете основных средств по международным и национальным стандартам бухгалтерского учета. Выявлены расхождения в первоначальной оценке. Предложены варианты учета расходов на капитальные ремонты.

Общемировая тенденция создания единого экономического пространства и значительное расширение внешнеэкономических связей создает объективную необходимость унификации бухгалтерского учета и приведения основных принципов национальных стандартов в соответствие с международными. Одним из важнейших объектов бухгалтерского учета являются основные средства. В настоящее время порядок их учета на международном уровне регулируется МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [3]. В национальной практике учет основных средств изложен в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» П(С)БУ 7 [1], который приближен к положениям МСФО (IAS) 16 [3], но имеет и существенные различия.

Анализ последних исследований и публикаций указывает на то, что проблемы реформирования учета в соответствии с МСФО на современном этапе представляют чрезвычайно важный интерес. Эти вопросы исследовались многими украинскими и российскими авторами. Основы методологии международных стандартов описаны в научных работах Бутинца Ф. Ф., Сопко В. В., Голова С. Ф., Щирбы М. Т. Пушкаря М. С., Кузина Р. В., Соловьевой О. В.

Целью написания статьи является исследование расхождений в учете основных средств в соответствии с национальным и международным стандартам бухгалтерского учета.

Общие правила учета основных средств (далее – ОС) по П(С)БУ и МСФО очень похожи. В то же время между национальными и международными стандартами существуют определенные отличия, которые следует учитывать в процессе организации

бухгалтерского учета необоротных активов по МСФО (МСБУ). Порядок признания, оценки ОС и последующего отражения в учете всех связанных с ними операций регулируется МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» [3].

Как и в П(С)БУ 7 [1], по МСФО к ОС относятся материальные объекты, которые содержатся для использования в производстве или поставке товаров либо предоставлении услуг, для передачи в аренду или для административных целей, и будут использоваться, как ожидается, в течение более чем одного периода.

Общим для международного и национального стандартов является то, что ОС признаются при выполнении двух условий:

1) существует вероятность, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с использованием таких активов. Важно то, что при переходе на применение МСФО соблюдение этого условия подлежит отдельной проверке. Как правило, она проводится во время инвентаризации ОС. Если окажется, что от имеющихся объектов получения выгоды не ожидается, то балансовая стоимость таких активов подлежит списанию за счет нераспределенной прибыли;

2) себестоимость (первоначальная стоимость) таких активов может быть достоверно определена. При этом состав расходов, которые формируют себестоимость ОС, одинаков и в П(С)БУ, и в МСФО (п. 16, 17 МСБУ (IAS) 16 [3]). Безусловно, отдельного внимания требуют расходы на проценты, связанные с использованием заимствованных ресурсов (МСБУ (IAS) 16 [3] указывает на необходимость соблюдения положений МСБУ (IAS) 23 «Расходы на займы» [5], который устанавливает критерии признания процентов как компонента балансовой стоимости объекта ОС, а П(С)БУ 7 [1] ссылается на П(С)БУ 31 «Финансовые расходы» [2]).

Так же похожи правила признания (П(С)БУ 7 [1] и МСБУ (IAS) 16 предусматривают наличие нескольких вариантов формирования себестоимости (первоначальной стоимости) – в зависимости от путей получения ОС [3]. Так, для бесплатно полученных ОС или полученных в обмен на другие активы используется справедливая стоимость. В любом случае важным является накопление всех расходов, связанных с приобретением такого актива.

Похожи и правила начисления амортизации, признания уменьшения (возобновления) полезности, переоценки ОС.

Одновременно со значительным подобием правила ведения бухгалтерского учета операций с основными средствами имеют отличия, которые следует учесть при организации бухгалтерского учета по МСФО.

Стоимостный критерий. Ни один из стандартов не устанавливает такого ограничения. Именно поэтому этот вопрос относится к профессиональному суждению бухгалтера. Безусловно, нужно учесть и влияние особенностей отрасли, технологического процесса, а также основные задачи хозяйственной деятельности. Принятое решение, как известно, закрепляется в Положении об учетной политике.

Дифференцированный подход к стоимостному пределу ОС является вполне оправданным, ведь достаточно часто возникают ситуации, когда на предприятиях используются объекты, которые могут эксплуатироваться больше одного года и имеют незначительную стоимость. П(С)БУ достаточно успешно решает этот вопрос, формируя отдельную группу объектов в составе необоротных активов – малоценные необоротные активы. Однако в МСБУ такая группа объектов не выделяется. Следовательно, при переходе на применение МСФО (МСБУ) на предприятии необходимо принять решение об отнесении указанных активов к ОС или расходам (в части остаточной стоимости).

Капитальные инвестиции. В отличие от П(С)БУ 7 [1], в котором отдельным объектом выделены капитальные инвестиции в необоротные материальные активы, МСБУ (IAS) 16 [3] подобную информацию не содержит. В п. 21 этого стандарта речь идет о признании расходов на строительство, но для тех предприятий, для которых строительство является основным видом деятельности. В таком случае часто рекомендуется отдельно не приводить незавершенные капитальные инвестиции, а включать их сумму в стоимость ОС.

Классификация по группам. Логическим завершением признания объектов ОС является организация ведения бухгалтерского учета по группам ОС. При этом при переходе на международные стандарты более обоснованным является использование подхода, предусмотренного П(С)БУ 7 [1] в части выделения групп ОС, которые соответствуют субсчетам к счету 10 «Основные средства».

Хотя сегодня в национальной практике использование субсчетов не является обязательным, традиционно учетное отражение все еще существует. Это прежде всего позволяет установить более полный контроль за эксплуатацией объектов ОС, обеспечить их сохранение и оперативную подготовку отчетной информации о состоянии и использовании ОС. МСБУ (IAS) 16 [3] содержит только рекомендации относительно выделения классов ОС (п. 37), определенных как группа активов, одинаковых по характеру и способу использования в деятельности субъекта хозяйствования.

Последующие расходы. Согласно МСБУ (IAS) 16 [3] расходы на обслуживание ОС во время его эксплуатации называются последующими расходами (п. 12). В соответствии с п. 13, 14 этого стандарта последующие расходы подразделяются на два

вида: расходы на ежедневное обслуживание объекта, которые относятся к расходам периода в результате осуществления регулярных основных технических осмотров; расходы, подобные тем, которые осуществляются для поддержания объекта в рабочем состоянии (проведение техосмотра, надзора, обслуживания, ремонта и т. п.).

Например, стоимость отдельных деталей после их замены может включаться в балансовую стоимость ОС, если они соответствуют критериям признания ОС. Такими расходами согласно П(С)БУ 7 [1] и МСБУ 16 [3] признаются расходы на улучшение объекта (модернизацию, модификацию, достройку, дооборудование, реконструкцию и т. п.), которое приводит к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования объекта.

Как видим, в отличие от норм П(С)БУ 7 [1], международными стандартами не предусмотрен вариант учета расходов на ремонт в соответствии с налоговым законодательством.

Начисление амортизации. В части выбора методов амортизации МСБУ (IAS) 16 [3] является более лаконичным, поскольку предусматривает возможность применения прямолинейного метода, метода уменьшения остатка и метода суммы единиц продукции (п. 62). Однако есть принципиальные вопросы начисления амортизации, сумма которой влияет на величину финансового результата предприятия.

Прежде всего это определение ликвидационной стоимости. Ее уровень должен быть подтвержден документально по результатам работы соответствующей комиссии, которая может профессионально оценить пригодность ОС и возможный уровень возмещения, которое можно получить в конце срока эксплуатации объекта.

МСБУ (IAS) 16 [3] рекомендует пересматривать ликвидационную стоимость и срок полезной эксплуатации актива по крайней мере на конец каждого финансового года и, если ожидания отличаются от предыдущих оценок, изменение (изменения) отражать как изменение в учетной оценке в соответствии с МСБУ (IAS) 8 [4] «Учетные политики, изменения в учетных оценках и ошибки» (п. 51). Такие операции стоит выполнять периодически во время инвентаризации объектов ОС. Это оправдано при стабильном уровне цен в стране, поскольку стоимость ОС, как правило, несущественно изменяется в процессе эксплуатации в связи со специфичностью функций и достаточно значительной стоимостью и неизменностью формы при эксплуатации.

Следующим принципиальным вопросом является начало начисления амортизации. П(С)БУ 7 [1] определено, что амортизация начисляется начиная с месяца, следующего за месяцем изменения срока полезного использования. МСБУ (IAS) 16 [3] предусматривает (п. 55), что амортизацию актива начинают, когда он становится

пригодным для использования, то есть когда он доставлен к месту расположения и приведен в состояние, в котором он пригоден к эксплуатации способом, определенным управленческим персоналом.

Таким образом, в соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 16 [3] амортизацию следует начислять даже частично за месяц, в котором начата эксплуатация ОС.

Следует также учесть, что согласно П(С)БУ 7 [1] начисление амортизации осуществляется в течение срока полезного использования (эксплуатации) объекта и приостанавливается на период его реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования и консервации (п. 29).

В то же время, по нормам МСБУ (IAS) 16 [3] амортизацию не прекращают, когда актив не используется или выбывает из активного использования, пока он не будет амортизирован полностью. Однако согласно использованным методам амортизации амортизационные отчисления могут равняться нулю, если нет производства (п. 55). То есть амортизация не начисляется во время простоя или отсутствия производства, если учетной политикой предусмотрено применение производственного метода.

Исследовав теоретические и практические основы организации учета основных средств в контексте сравнения национальных и международных стандартов, можно обратить внимание на приближенное содержание и структуру соответствующих документов, однако, все еще остаются существенные различия в представленной информации.

По международным стандартам более обобщенно изложены составляющие затрат, ходят в первоначальной стоимости основных средств. По национальным - более подробно изложены способы расчета износа основных средств. Различия между П(С)БУ 7 и МСБУ16 можно объяснить тем, что международный стандарт носит общий рекомендательный характер и не учитывает национальных особенностей ведения бухгалтерского учета.

Для дальнейшей интеграции международных стандартов в национальную экономику необходимо согласовать ряд вопросов, четко определить составляющие основных средств, элементы, включаемые в первоначальную стоимость, методы переоценки и ее порядок, а также методы расчета износа.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета №7 «Основные средства», утверждено приказом Министерства финансов Украины от 27 апреля 2000 года № 92 с изменениями и

дополнениями / [Электронный ресурс] / Режим доступа:
<http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu7/>;

2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 31 «Финансовые расходы», утверждено Приказом Министерства финансов Украины от 28 апреля 2006 года №415.С изменениями и дополнениями / [Электронный ресурс] / Режим доступа:
[http://online.dtkk.ua/Book/2afab7d7-d6a7-4644-a3b4-5c85d22087aa/navPoint-28](http://online.dtkk.ua/Book/2afab7d7-d6a7-4644-a3b4-5c85d22087aa/navPoint-28;);

3. МСФО (IAS) – 16 «Основные средства» / [Электронный ресурс] / Режим доступа:
http://www.majorbuh.ru/standart_16.html;

4. МСБУ (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в учетных оценках и ошибки» / [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.majorbuh.ru/standart_8.html;

5. МСБУ (IAS) 23 «Расходы на займы» / [Электронный ресурс] / Режим доступа:
http://www.majorbuh.ru/standart_23.html;

6. Ключа Н.В. Особенности бухгалтерского учета основных средств: отечественная и зарубежная практики / [Электронный ресурс] / Н.В. Ключа // Научные работы Киевского национального университета им. Т. Шевченко. Выпуск 2 (4) - 2015. / Режим доступа:
http://nuwm.edu.ua/images/content/radamv/Visnyk_4/39.pdf;

7. Войнаренко М. П., Пономарева Н. А., Замазий О. В. Международные стандарты финансовой отчетности и аудита: уч. пособие. – К. : Центр учебной литературы, 2010. – 488 с.