

Во всем мире бизнес развивается в течение столетий. В России – меньше 20 лет. Естественно многие механизмы еще не отлажены, но в последние годы осуществляется большое количество преобразований, позволяющих адаптировать экономику к мировой конъюнктуре. Рынок России становится все более зрелым, а конкуренция, особенно между крупными игроками, обостряется. При этом развитие осуществляется высокими темпами, поскольку рынок еще не достиг уровня насыщения.

В последнее время в России появляется все больше иностранных предприятий, что свидетельствует о нарастающем притоке зарубежного капитала. И есть все основания предполагать, что динамика относительного роста будет усиливаться. При этом сразу же возникает проблема организации и ведения бухгалтерского учета на предприятиях с иностранным капиталом. Возникает необходимость определения соответствия норм российского и международного законодательства в области регулирования бухгалтерского учета.

Проблема оценки и учета основных средств является наиболее важной для организаций при подготовке отчетности, соответствующей международным стандартам (IFRS), что вызвано высокой долей основных средств в составе активов.

Данная научная статья создана на основе данных о деятельности конкретного предприятия. Это дает возможность реального применения ее выводов и предложений на практике в качестве эффективного механизма для учета основных средств с использованием факторов, способных снизить себестоимость выпускаемой продукции. Цель данной научной статьи – проведение сравнительного анализа западноевропейских стандартов учета основных средств и норм российского законодательства для выявления особых факторов, регулируя которые каждая фирма может управлять своими затратами, оптимизируя их в соответствии со своими задачами для увеличения прибыли.

От правильной оценки основных средств, в конечном счете, в наибольшей степени будет зависеть финансовый результат деятельности организации. Правильное отражение основных средств в учете способствует избежанию необоснованных финансовых потерь и обеспечивает в качестве одного из важнейших факторов развития максимизацию прибыли предприятия.

МСФО 16 предусматривает возможность признания в качестве основных средств объектов, использование которых может не приносить экономических выгод, но которые необходимы для получения выгод от использования других объектов. Такая ситуация возможна, если основные средства приобретаются для обеспечения безопасности и защиты окружающей среды. Такого рода приобретения признаются в качестве активов, поскольку в будущем они обеспечивают получение компанией выгод от других, связанных с ними активов сверх тех, которые она могла бы получить, если бы они не были бы приобретены.

Согласно ПБУ 6/01 принимаются к учету в качестве основных средств объекты, предназначенные для использования в производстве продукции, при выполнении работ и оказании услуг, либо для управленческих нужд организации. В отличие от МСФО, в котором установлены особые условия признания для объектов основных средств, использование которых приносит экономические выгоды опосредовано, в частности для объектов, обеспечивающих безопасность и защиту окружающей среды.

В российском учете на признание объекта основным средством может влиять и момент документального оформления права собственности. МСФО таких ограничений не предусматривают. Имеется в виду ситуация, когда организация использует приобретенные объекты недвижимости, еще не получив на них свидетельства о праве собственности.

Методические указания по учету основных средств допускают учитывать такие объекты на счете 01 «Основные средства» (п. 52 указаний).

В МСФО объект считается основным средством, когда он приведен в рабочее состояние для использования по назначению.

Основные критерии признания основных средств

Критерий РСБУ	Критерии МСФО	Комментарий
объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование ;	Использование в производстве или для поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей	Совпадают
объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев ;	Использование в течение более одного отчетного периода	Совпадают
организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;	Не оговорен. Данный критерий следует из определения основных средств по МСФО	Совпадают
объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.	У компании есть уверенность в том, что она получит связанные с активом будущие экономические выгоды	Совпадают
Не оговорен. На практике данное положение выполняется на основе принципа документального оформления фактов хозяйственной деятельности	Первоначальная стоимость актива для компании может быть надежно оценена	Совпадают
Активы стоимостью в пределах лимита, установленного организацией, но не выше 20 тыс. руб. за единицу, могут отражаться в составе материально- производственных запасов	Ограничений по стоимостному критерию нет	Совпадают

Согласно МСФО 16 фактическая стоимость основных средств включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению, например, затраты на подготовку площадки для размещения основного средства, первичные затраты на доставку и разгрузку, затраты на установку и стоимость профессиональных услуг. Если административные и накладные расходы не связаны непосредственно с приобретением основного средства или его доведением до рабочего состоя-

ния, то они не входят в первоначальную стоимость основного средства. Точно также расходы по вводу в эксплуатацию и другие подготовительные расходы не входят в стоимость актива, если они не являются необходимыми для приведения актива в рабочее состояние. Таким образом, все прямые затраты на приобретение актива могут быть включены в его первоначальную стоимость.

Согласно ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, «признается сумма фактических затрат организации на приобретение сооружения и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)».

В целом можно сказать, что подход российского законодательства к первоначальной оценке основных средств, приобретенных за плату или произведенных организацией, в целом аналогичен МСФО. Единственным необходимым и достаточным условием включения произведенных затрат в первоначальную стоимость основных средств является их непосредственная связь с приобретением объекта.

В соответствии с МСФО 16 объект основных средств может приобретаться в обмен или путем частичного обмена на объект основных средств другого типа или другой актив (обмен неаналогичных активов), а также в обмен на аналогичный актив, который используется в той же хозяйственной деятельности и который имеет такую же справедливую стоимость (обмен аналогичных активов).

В первом случае стоимость объекта основных средств определяется «по справедливой стоимости полученного актива, которая в свою очередь равна справедливой стоимости обмениваемого актива, скорректированной на сумму уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств» (§ 21МСФО 16).

В соответствии с п. 11 ПБУ 6/01 стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается, исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравниваемых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств. Данный подход не вполне соответствует порядку, предусмотренному МСФО 16. ПБУ 6/01 регулирует порядок включения в первоначальную стоимость объекта основных средств дополнительных затрат, связанных с приобретением. Пункт 12 ПБУ 6/01 позволяет включать в первоначальную стоимость основных средств все фактические затраты на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

ПБУ 6/01 указывает на то, что первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 10).

Согласно действующего с 2000 г. ПБУ «Доходы организации» активы, полученные безвозмездно, оцениваются при принятии к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, определяемой организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

В настоящее время п. 12 ПБУ 6/01 позволяет включать в первоначальную стоимость объектов основных средств все фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

МСФО 16 в отличие от ПБУ 6/01 прямо не предусматривает получение объектов основных средств безвозмездно. Параграф 16 стандарта содержит норму, которая говорит о том, что балансовая стоимость основных средств может быть уменьшена на сумму полученных правительственных субсидий в соответствии с МСФО 20 «Учет

правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи». Параграф 23 МСФО 20 указывает на то, что правительственная субсидия может принимать форму передачи неденежного актива, такого как земля и другие ресурсы, для использования компанией. В этом случае обычно оценивается справедливая стоимость неденежного актива, и как субсидия, так и актив учитываются по данной стоимости. Иногда применяется альтернативный подход, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной величине.

Согласно п. 27 ПБУ 6/01 затраты только на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств.

В соответствии с п. 23 МСФО 16 последующие затраты, относящиеся к объекту основных средств, который уже был признан, должны увеличивать его балансовую стоимость, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели существующего актива. К затратам, которые ведут к увеличению будущих экономических выгод относятся: модификация объекта основных средств, увеличивающая срок его полезной службы, включая повышение его мощности; усовершенствование деталей и узлов машин для достижения значительного улучшения качества выпускаемой продукции; внедрение новых производственных процессов, обеспечивающих значительное сокращение ранее рассчитанных производственных затрат. Все прочие последующие затраты должны быть признаны как расходы в том периоде, в котором они были понесены. Затраты на ремонт и обслуживание основных средств, которые осуществляются для восстановления или сохранения будущих экономических выгод, обычно признаются как расход по мере возникновения в соответствии с этим стандартом. Например, затраты на обслуживание или ремонт машин и оборудования обычно являются расходами, поскольку обслуживание и ремонт скорее восстанавливает, чем повышает первоначально рассчитанные нормативные показатели производительности.

МСФО 16 два варианта последующей оценки основных средств – основной и альтернативный.

Согласно основному подходу (п. 28 МСФО 16), после первоначального признания в качестве актива объект основных средств учитывается по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Допустимый альтернативный подход (п. 29 МСФО 16) предполагает, что после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату. Справедливой стоимостью земли и зданий обычно является их рыночная стоимость, которая определяется путем оценки, обычно выполняется профессиональными оценщиками. Когда информация о рыночной стоимости отсутствует по причине специфического характера машин и оборудования или по причине редкости продаж этих активов, за исключением в качестве продажи в качестве действующей компании, они оцениваются по восстановительной стоимости с учетом износа.

Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Когда справедливая стоимость переоценки активов существенно отличается от балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых основных средств может произвольно колебаться значительным образом, поэтому они требуют ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для основных средств с незначительными изменениями справедливой стоимости, данные основные средства могут переоцениваться каждые 3-5 лет.

Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценка также подлежит вся группа основных средств, к которой относится данный актив. Под группой основных средств МСФО 16 понимает «объединение активов», аналогичных по виду и способу использования в компании, к примеру: земля; оборудование; суда; самолеты; автотранспортные средства; мебель и прочие принадлежности; оборудование административных помещений.

Переоценка основных средств группы производится одновременно в целях исключения возможности избирательной переоценки активов, а также представление в отчетности статей, являющихся суммой основных средств, оцененных по фактической стоимости и по переоцененной стоимости на разные даты. Однако группа активов может переоцениваться и по скользящему графику, если переоценка производится в течение короткого времени, и результаты постоянно обновляются. Компания должна, по крайней мере, один раз в конце каждого финансового года проверять актив на обесценение в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» и, соответственно, признавать убыток от обесценения.

ПБУ 6/01 предоставляет право коммерческим организациям не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. В ПБУ есть дополнительные требования, которые необходимо учитывать при проведении переоценки:

- переоценке подлежит группа однородных объектов основных средств, однако порядка определения «группы однородных основных средств» нормативный акт не содержит;
- если произведена переоценка основных средств, то данная операция должна осуществляться в последующем регулярно: стоимость основных средств не должна существенно отличаться от текущей (восстановительной) стоимости.

Необходимо отметить, что критерий существенности документом не установлен, следовательно, он должен быть определен при формировании учетной политики организации.

Порядок отражения в отчетности результатов переоценки основных средств описан параграфами 37 и 38 МСФО 16 и пунктом 15 ПБУ 6/01. Проанализировав их, можно сказать, что отражение в бухгалтерском учете результатов переоценки объектов основных средств, установленных в ПБУ 6/01, в целом соответствует порядку, предусмотренному МСФО 16.

В соответствии с параграфом 39 МСФО 16 положительный результат переоценки, включенный в раздел «Капитал», может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли, когда он будет реализован. Вся сумма может быть реализована при выбытии актива.

Согласно п. 15 ПБУ 6/01 при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации. Исходя из этого, можно сказать, что порядок списания сумм дооценки, установленный ПБУ 6/01, соответствует нормам МСФО 16.

Исследования проведены в XYZ Limited подразделение компании ABC Corporation, работающей в России. Интерес представляет момент, что предприятие XYZ Limited создали западно-европейские инвесторы, а работает оно в России.

Из этого следует, что предприятие вынуждено вести учет в соответствии с международными стандартами и отчитываться перед своими инвесторами, и в тоже время вести учет в соответствии с российскими требованиями по бухгалтерскому учету. Получается, что предприятие имеет два вида учета и этим представляет интерес для исследования.

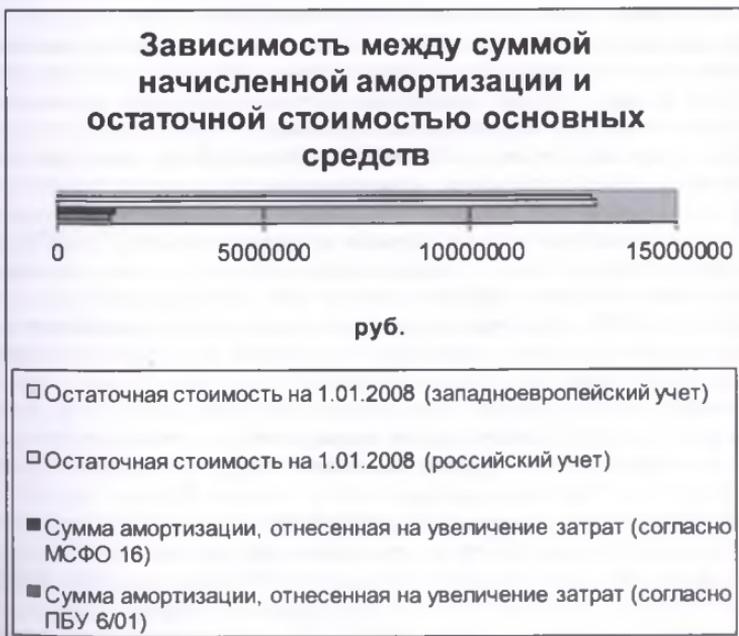
XYZ Limited, подразделение компании ABC Corporation является частью концерна ABC Corporation – компании, которая предлагает медиа-продукцию своим клиентам посредством прямых продаж. Свыше 30 миллионов клиентов компании свидетельствуют о том, что XYZ Limited является одной из самых крупных международных компаний, которая занимается розничной торговлей медиа-продукции.

XYZ Limited работает в 22 странах, имеет 600 книжных магазинов, 180 миллионов публикаций, продаваемых в год. ABC Corporation работает на мировом рынке свыше 50 лет, с момента возникновения первого предприятия в Германии. В настоящее время концерн работает в Германии, Австралии, Канаде, Китае, Франции, Австрии, Голландии, Швеции, Чехии, Словакии, Польше, Украине, России и др.

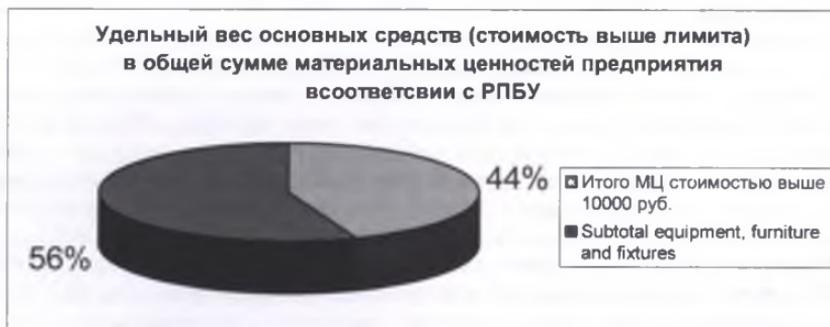
Все правила, регулирующие вопросы ведения и составления финансовой отчетности в XYZ Limited, содержатся в «Руководстве Корпоративной Финансовой Отчетности (IAS/IFRS Manual of Corporate Financial Reporting)». Руководство состоит из шести глав. В которых дается общая информация о принципах учета, руководство к принципам учета активов, к учету обязательств, к учету дохода, к составлению финансовой и управленческой отчетности.

Во всех сферах деятельности, предприятия XYZ Limited основываются на принципах бухгалтерского учета в соответствии Международных стандартов, но в тоже время фирма имеет свои особенности при ведении бухгалтерской политики. Несмотря на интеграцию мировых рынков, сохраняются национальные различия в правилах составления финансовых отчетов.

Проведя сравнительную характеристику расчета амортизационных отчислений в соответствии с российским и западноевропейским учетом, следует отметить тот факт, что остаточная стоимость объектов основных средств, учтенных в соответствии с нормами российского законодательства оказалась выше данного показателя, рассчитанного на основе норм западноевропейского учета. Получение этого результата обусловлено, прежде всего, различием в лимите стоимости актива, признаваемого объектом основных средств. В соответствии с ПБУ 6/01 активы стоимостью в пределах лимита, установленного организацией, но не выше 20000 руб. за единицу, могут отражаться в составе материально-производственных запасов. В Учетной политике исследуемого предприятия данный лимит зафиксирован в размере 10000 руб. МСФО 16 не устанавливает ограничения по стоимостному критерию признания активов объектами основных средств. Учетной политикой исследуемого предприятия предписан лимит в размере 60 долл. США, актив, стоимость которого ниже данной суммы отражается в составе МПЗ, и амортизация по нему не начисляется.



На основании вышеперечисленных особенностей учета возникает следующая ситуация. Так как лимит признания активов объектами основных средств, указанный в Учетной политике предприятия в соответствии с ПБУ 6/01 (10000 руб.) превышает лимит Учетной политики для применения в соответствии с нормами западноевропейского учета (60 долл. США), сумма начисленных амортизационных отчислений в соответствии с международным стандартом (1388319,72 руб.) превысила данный показатель, исчисленный на основе российского законодательства (1271485,36 руб.) на 116834,36 руб. Разница в начисленных амортизационных отчислениях оказала непосредственное влияние на расчет величины остаточной стоимости активов. В соответствии с требованиями учетной политики для российского законодательства остаточная стоимость активов (6158831,94 руб.) превысила данный показатель, исчисленный в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (6041997,58 руб.) на 116834,36 руб. – это как раз разница в начисленных амортизационных отчислениях.



Полученная разница в начислении амортизационных отчислений в соответствии с нормами российского и западноевропейского законодательства прямо оказывает влияние на различие в величине себестоимости выпускаемой исследуемым предприятием продукции (работ, услуг). Так как начисленная амортизации в соответствии с учетной политикой на основе МСФО оказалась больше данного показателя, исчисленного в соответствии с нормами РПБУ, и затраты по нормам западноевропейского учета соответственно будут выше на полученную разницу в амортизации (116834,36 руб.). В итоге складывается такая ситуация, при которой при применении различных стандартов учета (российского и западноевропейского) одна и та же фирма получает различный финансовый результат деятельности. Увеличение затрат оказывает обратное влияние на величину прибыли, получаемой предприятием. Следовательно, величина прибыли, полученная исследуемым предприятием, рассчитанная на основе МСФО окажется ниже величины прибыли, рассчитанной в соответствии с РПБУ. На основе этого явного становится факт различия в величине налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, исчисленной по нормам западноевропейского учета и в соответствии с требованием российского законодательства.

Данные выводы верны, если не учитывается такой важнейший фактор, увеличивающий себестоимость выпускаемой продукции как величина материальных ценностей, не признанных объектами основных средств (стоимостью ниже установленного лимита) и включенных в состав материально-производственных запасов. Проведя подсчет стоимости материальных ценностей, относящихся к данной категории на анализируемом предприятии, был получен очевидный результат: в соответствии с нормами РПБУ сумма стоимости материальных ценностей, включенных в состав МПЗ оказалась равной 560151,60 руб. Сравнивая величину экономии затрат за счет начисленной амортизации в соответствии с РПБУ 116834,36 руб. (1271485,36-1388319,72) и перерасхода за счет отнесения

материальных ценностей в состав МПЗ 560151,60 руб. (560151,60-0), становится совершенно ясно, что разница в стоимостном лимите признания материальных ценностей объектами основных средств по нормам РПБУ – 10000 руб. и МСФО – 60\$ напрямую влияет на величину затрат.



Таким образом, чем больше стоимостной лимит, тем выше оказываются затраты. В нашем случае при разнице в стоимостном лимите примерно в 6 раз затраты изменились на 443317,24 руб. (560151-116834,36), т. е. примерно в 5 раз. Следовательно, изменение величины стоимостного лимита признания материальных ценностей объектами основных средств непосредственно оказывает влияние на величину затрат, причем явно прослеживается прямая зависимость. Значит, уменьшая величину стоимостного лимита до определенного предела, фирма вполне может уменьшать себестоимость производимой продукции, но не следует забывать о том, что при изменении величины лимита постоянно следует подсчитывать как величину затрат за счет амортизационных отчислений, так и за счет включения материальных ценностей в состав МПЗ. Компания должна сама определить для себя оптимальную величину стоимостного лимита, который бы соответствовал формированию наименьшей величины затрат.

В МСФО 16 предусмотрен один, объект, не подлежащий амортизации, – земля (п. 45), которая признается объектом основных средств. В соответствии с пунктом 17 ПБУ 6/01 не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования). Кроме того в пункте 17 указано, что амортизация не начисляется по объектам основных средств некоммерческих организаций. Таким образом, следует отметить, что нормы российского законодательства устанавливают гораздо более широкий перечень объектов основных средств, амортизация по которым не начисляется. Этот факт также, как это было описано выше, формирует различия в величине налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Проведя сравнительную характеристику Международного стандарта финансовой отчетности 16 «Основные средства» и Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, можно утверждать, что в закрепленных в них нормах имеются как общие черты, так и существенные различия.

Во-первых, что касается основных критериев признания основных средств. Следует отметить, что в целом они совпадают, за исключением ограничений по стоимостному критерию, которые установлены ПБУ 6/01 и не предусмотрены МСФО 16. Согласно МСФО стоимостный критерий не является определяющим при отнесении имущества (ресурсов) к основным средствам. Каждая компания вправе устанавливать лимит, выше которого расходы капитализируются, а ниже – списываются на текущие расходы. В соответствии с ПБУ 6/01 данный лимит не может превышать суммы 20000 руб. Данное различие в международном и российском законодательстве влияет не только на критерии и возможность признания объектов материальных активов в качестве основных средств, но и на расхождение в затратах на производство. Дело в том, что различная величина стоимостного лимита признания объектов в качестве основных средств оказывает непосредственное влияние на общую сумму начисленных амортизационных отчислений, относящихся на затраты, уменьшаемые налогооблагаемую прибыль фирмы. Устанавливая и корректируя величину данного лимита в зависимости от размера компании, от области её деятельности и других факторов, можно в различных условиях преследовать определенные цели. Например, увеличив стоимостный лимит признания основных средств, фирма в рамках требований МСФО может уменьшать суммы начисленной амортизации, тем самым снизив себестоимость выпускаемой продукции. И наоборот, уменьшив стоимостный лимит признания объектов в качестве основных средств, фирма увеличивает амортизационные отчисления, суммы которых относятся на затраты, снижающие налогооблагаемую прибыль. Тем самым в рамках МСФО компаниям предоставляется возможность самостоятельно выбирать тактику и стратегию деятельности, используя механизм признания материальных объектов в качестве основных средств как инструмент регулирования затрат. Согласно затратному подходу в ценообразовании, который вопреки множеству мнений не утратил значимости и сегодня, следует признать, что данный инструмент корректировки себестоимости путем регулирования величины амортизационных отчислений играет важнейшую роль в повышении эффективности деятельности предприятия, осуществляемого в условиях ценовой конкуренции, где зачастую применяется демпинг и различные методы снижения цен.

Рассматривая данный механизм следует учитывать и то обстоятельство, что при увеличении стоимостного лимита признания основных средств происходящему снижению величины амортизационных отчислений сопутствует увеличение материальных затрат, связанное с отнесением активов стоимостью меньше лимита в состав МПЗ, что влечет за собой повышение затрат. На этот факт также следует обратить внимание фирмам при установлении стоимостного лимита признания основных средств. Необходимо обязательно вычислить и оценить суммы затрат, формируемых размером начисленной амортизации по основным средствам и соответствующей величиной затрат МПЗ при определенной величине стоимостного лимита. Из всех рассмотренных вариантов фирме необходимо выбрать наиболее оптимальный, который более всех подходит для осуществления поставленных данной компанией целей в соответствии со сложившейся конъюнктурой рынка.

В современных условиях ужесточения конкуренции для многих фирм открывается новые возможности для осуществления эффективной деятельности вследствие ведения бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Вследствие этого возникает острая необходимость реформирования РПБУ в целях их адаптации к нормам международных стандартов.