

РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Хириев А.Т. аспирант кафедры «Учет, анализ, аудит»

МГУ им. М.В. Ломоносова.

ВВЕДЕНИЕ

Интеграция экономики России в мировое хозяйство, появление хозяйствующих субъектов с совместной с нерезидентами формой собственности, инвестирование свободных капиталов в экономику своей страны и зарубежных государств приводит к необходимости адаптации и трансформации российской системы бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам, разработке единых подходов к формированию экономических показателей, которые точно отражали бы финансовое положение и результаты производственно-коммерческой деятельности корпораций, предприятий и организаций различных форм собственности.

Сегодня российский бухгалтерский учет находится в стадии реформирования, перехода на международные стандарты.

Практически невозможно найти различия между российской и международной практикой в отношении определения цели бухгалтерской отчетности. В обоих случаях цель бухгалтерской отчетности заключается в том, чтобы предоставить достоверную информацию о деятельности организации, полезную заинтересованным пользователям для принятия управленческих решений.

Однако, несмотря на проделанную в процессе реформирования работу, данные отчетности, составленной по российским правилам, по-прежнему существенно отличаются от финансовой информации, подготовленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО). В основе таких и подобных им отличий – разное понимание ряда основополагающих элементов постановки и ведения бухгалтерского учета. Это касается объяснения достоверности, трактовки активов, применения метода начислений, требований осмотрительности, приоритета содержания перед формой и рациональности, адресности отчетности, а также возможности профессиональных суждений (оценок) при подготовке отчетности. Эти отличия проявляются в разном порядке оценки, признания и отражения в отчетности отдельных видов активов, пассивов и операций.

Признание МСФО в виде глобальных правил подготовки и представления учетной информации можно считать состоятельным только при наличии глубоких научных исследований в области развития системы бухгалтерского учета. В России так же, как и во многих других странах, пока не проделана соответствующая работа по идентификации и исследованию механизма применения МСФО на практике, т. е. налицо отсутствие продуктивных подходов к гармонизации национальных систем бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Методология интеграции российских учетных стандартов в МСФО по многим предусмотренным ими рекомендациям недостаточно изучена, а попытки практиковать даже отдельные составные названных стандартов зачастую безуспешны и недальновидны, поскольку не принимаются в расчет последствия их влияния в реалиях российской экономической среды [1].

Недопустимо мало исследованы процессы, происходящие в реформировании бухгалтерского учета, и пути, определяющие направления его развития в современных условиях управления экономикой хозяйствующих субъектов.

Вышеизложенное справедливо и в отношении основных средств, ведь производственно – хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов – средств труда и материальных условий процесса труда.

Основные средства играют огромную роль в процессе труда, так как они в своей совокупности образуют производственно – техническую базу и определяют производственную мощь предприятия.

В приведенной ниже таблице №1 отображена балансовая стоимость основных средств (за минусом накопленной амортизации) достаточно известных европейских компании, представляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО, валюта баланса пяти компаний по состоянию на 31.12.2003 года, а также посчитан «вес» основных средств в общей валюте баланса (в процентах) [2].

Таблица 1

БАЛАНСОВАЯ СТОИМОСТЬ ОСНОВНЫХ

Компания	Основные средства, балансовая стоимость (долл. США)	Валюта баланса, (долл. США)	% Балансовой стоимости ОС от валюты баланса
Bayer Group	9,937	37,445	27%
Nestle Group	18,439	89,561	21%
Nokia	1,566	23,980	7%
Henkel Group	1,683	9,362	18%
Volkswagen AG	23,852	118,146	20%

В табл. 1 отражена информация о различных компаниях: здесь представлена химическая промышленность, пищевая, автомобилестроение, а также производитель средств мобильной связи. Из приведенных данных видно, что основные средства имеют, как правило, наибольший удельный вес в имуществе фирмы, занимающейся производственной деятельностью, и определяют ее специализацию.

Именно поэтому, а также из-за того факта, что данный вид активов отражает способность компании в будущем генерировать прибыль, следует особое внимание уделять учету основных средств и их представлению в финансовой отчетности.

Общая балансовая стоимость основных фондов промышленности России приведена в табл. 2.¹:

В советское время от учета основных средств требовался именно «учет», то есть иллюстрация того, что основные средства присутствуют на предприятии. Представление информации об основных средствах с использованием Международных стандартов финансовой отчетности дает куда больше информации об их состоянии, что очень важно как для руководства организации, так и для потенциальных инвесторов.

Действующие в настоящее время в России нормативные акты в некоторых случаях содержат противоречивые положения, а по некоторым вопросам не предусматривают конкретных способов ведения бухгалтерского учета.

¹ <http://www.gks.ru/bgd/regl/brus05/lswPrx.dll/Stg/14-05.htm>

Таблица 2

ОБЩАЯ БАЛАНСОВАЯ СТОИМОСТЬ ОСНОВНЫХ ФОНДОВ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РОССИИ

Показатели	1992 ²	1995	2000	2001	2002	2003	2004
Наличие основных фондов (на начало года; по полной учетной стоимости), млрд. руб. (до 2000 г. – трлн. руб.)	0,7	1805,8	4101,3	4716,6	6753,0	7200,0	7745,2
Степень износа основных фондов на начало года, процентов	46,8	47,9	51,6	52,3	54,0	52,7	52,8
Коэффициент обновления (ввод в действие основных фондов в процентах от наличия основных фондов на конец года, в сопоставимых ценах)	2,8	1,3	1,3	1,5	1,5	1,5	1,7
Коэффициент выбытия (ликвидация основных фондов в процентах от наличия основных фондов на начало года, в сопоставимых ценах)	0,8	1,3	1,2	1,1	1,0	1,1	1,1

В современной отечественной экономической литературе проблеме большей обеспеченности пользователей надежной и своевременной финансовой информацией, в части основных средств, уделено чрезвычайно много внимания. Об этом свидетельствуют научные труды Безруких П.С., Ефимовой О.В., Крыловой Т.Б., Николаевой С.А., Новодворского В.Д., Островского О.М., Овсейчук М.Ф., Паляя В.Ф., Соловьевой О.В., Соколова Я.В., Хорина А.Н., Шеремета А.Д., Шнейдмана Л.З.

В современной зарубежной экономической литературе исследования роли основных средств в формировании отчетности стали одной из проблем методологии международного бухгалтерского учета и отчетности, что подтверждают работы Д. Даманта, Р. Питерсена, Г. Лимперга, Д. Александра, А. Бриттон, Э. Иориссен.

Учитывая изложенное, в данной работе мы постараемся обобщить сложные и нестандартные ситуации бухгалтерского учета основных средств, тем более что общие (концептуальные) аспекты перехода на МСФО изложены во многих научных публикациях, а непосредственные отличия российский положений по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ) от МСФО и возможные дальнейшие пути развития ПБУ непосредственно по разделам учета в научной литературе практически отсутствуют.

Диссертация базируется на основополагающих принципах международного и национального бухгалтерского учета и отчетности, положениях международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности, на Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, на действующих национальных стандартах по бухгалтерскому учету и отчетности и других нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет и отчетности в России, на трудах ведущих российских и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и отчетности, экономического анализа и аудита, права.

Цель исследования заключается в формировании модели реформирования бухгалтерского учета основных средств и представления сведений о них в отчетности. Исследование основано, главным образом, на анализе и обобщении функционирования системы регулирования методологии бухгалтерского учета и организации бухгалтерского учета основных средств в рамках хозяйствующих субъектов.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие основные задачи:

- оценить международный опыт учета основных средств;
- оценить общее состояние российской системы бухгалтерского учета основных средств;
- осуществить сопоставительный анализ взаимосвязи российских нормативных документов по бухгалтерскому учету основных средств с международными стандартами;

- на основе анализа современных тенденций развития экономики и бухгалтерского учета оценить условия реформирования российского учета основных средств, раскрыть и обобщить результаты основных направлений проводимой реформы;
- исследовать состав объективных и субъективных критериев, влияющих на последовательность разработки и внедрения национальных стандартов бухгалтерского учета. Сформировать алгоритм внедрения международного опыта учета основных средств в российскую практику.

Предметом исследования является совокупность теоретических и методических вопросов, связанных с бухгалтерским учетом основных средств и отражением их в отчетности в целях информационного обеспечения принимаемых решений пользователями в условиях рыночной экономики.

В качестве объекта исследования выбрана система бухгалтерского учета основных средств коммерческих организаций.

Научная новизна работы заключается в следующем:

- проведенные исследования позволили выделить ряд основополагающих особенностей норм и принципов по учету основных средств, реализованных в международных стандартах учета и отчетности, знание и понимание которых поможет осуществить их взвешенное внедрение и формирование в российской бухгалтерии решений, традиционных для лучшей западной практики;
- проведенный анализ выявил наличие противоречий в действующих в настоящее время российских нормативных актах по бухгалтерскому учету основных средств. Основываясь на проведенном анализе, сформирована совокупность объективных критериев первоочередности внесения изменений в национальные стандарты и предложена очередность их внесения;
- раскрыты нормы и принципы международных стандартов финансовой отчетности и проведен анализ реализации этих принципов в российской практике бухгалтерского учета основных средств.

1. РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Международные стандарты финансовой отчетности

Развитие международных стандартов финансовой отчетности

Продолжающееся развитие глобализационных процессов в мировой экономике побуждает к преодолению национальных особенностей и к переходу на единую концепцию бухгалтерского учета, объединяющую лучшие черты традиционных учетных систем [3].

² Основные фонды - без учета переоценки в цены на 1.07.1992 г.

В 1904 году, в Сент-Луисе (США) прошел первый международный конгресс бухгалтеров, что явилось началом международной координации учета.

В 1972 году, на конгрессе в Сиднее, было принято решение о создании Международного координационного комитета по развитию бухгалтерской профессии, МККРБП (International Coordination Committee for the Accountancy Profession, ICCAP), который просуществовал до 1977 года. На конгрессе в Мюнхене было объявлено о его преобразовании в Международную федерацию бухгалтеров, МФБ (International Federation of Accountants, IFAC).

Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности, КМСФО (International Accounting Standards Committee, IASC) создан в 1973 году профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США. С 1981 года он полностью автономен в вопросах внедрения и обсуждения международного учета.

На смену КМСФО, в 2001 году, пришел Совет по международным стандартам финансовой отчетности, СМСФО (International Accounting Standards Board, IASB).

Структурные преобразования коснулись как количественного, так и качественного состава КМСФО, который включал в себя более 100 представителей. Преобразования упразднили процедуру принятия решений квалифицированным большинством, на сегодняшний день решения в СМСФО принимаются простым большинством, достаточно как минимум 8 голосов из 14 возможных.

Есть еще одно существенное изменение, КМСФО ранее формировался по географическому принципу, то есть в орган, занимающийся принятием стандартов, попадали «функционеры», которые могли и не являться специалистами в области бухучета. На сегодняшний день в состав членов СМСФО входят представители, которые являются ведущими специалистами в области бухгалтерского учета в разных сферах деятельности (производство, торговля, банковская деятельность и т.д.).

Цели деятельности СМСФО изложены в заявлении о Миссии Совета по МСФО и заключаются в следующем:

- разработка высококачественных, понятных и практически реализуемых глобальных стандартов учета
- продвижение, внедрение и строгое соблюдение этих стандартов
- активное сотрудничество с национальными органами при разработке и внедрении стандартов финансовой отчетности.
- СМСФО имеет следующую структуру
- Институт СМСФО, включающий 19 попечителей.
- Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), включающий 14 членов.
- Консультативный совет по стандартам (КСС-SAC), включающий около 45 членов
- Комитет по интерпретациям международной отчетности (КИМФО-IFRIC), состоящий из экспертов 12 стран.

Цель СМСФО заключается том, чтобы его деятельность, намерения и рассматриваемые вопросы стали достоянием всеобщей гласности. Информация о СМСФО и его деятельности можно найти на веб-узле www.iasb.org. Заседания СМСФО открыты для публики, за их ходом можно следить через указанный веб-узел.

Кроме того, в ежеквартальном журнале «Insight» регулярно публикуются новости проектов, графики мероприятий, новости о деятельности СМСФО и КСС и статьи по обсуждаемым вопросам.

В рамках проекта по совершенствованию МСФО, начиная с 2001 года, СМСФО осуществил «косметическую» правку 13 стандартов из 34 существующих.

Цель проекта – повышение качества и последовательности в подготовке финансовой отчетности путем применения лучшей международной практики и устранения альтернативных подходов в МСФО, опубликованных еще Комитетом по МСФО.

Двадцать из 31 выпущенных ранее интерпретаций ПКИ были отменены в ходе проекта по совершенствованию МСФО.

Процесс разработки и принятия МСФО, обуславливающих их качество, включает следующие этапы:

- определяются и анализируются возникающие вопросы, рассматривается возможность применения к ним «Принципов подготовки и составления финансовой отчетности»;
- изучаются национальные требования и практика бухгалтерского учета, осуществляется обмен мнениями с национальными органами устанавливающими стандарты учета;
- консультативным советом по стандартам выносятся решения о включении данной темы в повестку дня СМСФО;
- КСС создается консультативная группа для оказания консультативной поддержки СМСФО;
- публикуется Дискуссионный документ (ДД) для всеобщего обсуждения;
- публикуется Проект положения (ПП) для всеобщего обсуждения;
- рассматриваются все комментарии и мнения полученные в установленный период. При этом установленный период определяется как «обоснованный срок». Ранее комментарии общественности по Проектам положений и Дискуссионным документам составлял, как правило, 120 дней;
- как минимум 8 голосами СМСФО осуществляется утверждение стандарта.

Исполнением всех этих процедур достигается отточенность принимаемых стандартов, и удовлетворяются информационные интересы большинства пользователей отчетности.

Помимо СМСФО, в настоящее время, стандартизацией учета занимается также Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам в области учета и отчетности при ООН (International Working Group of Experts on international Standards of Accounting and Reporting, ISAR), а так же Рабочая группа по учетным стандартам Организации экономического сотрудничества и развития (Organization for Economic Cooperation and Development Working Group on Accounting Standards, OECD WG). Однако, общепризнанно, что ведущая роль в этом процессе принадлежит IASB.

Несмотря на то, что принципы учета по международным стандартам уже давно существуют, в мире нет системы национальных стандартов, в которой в полной мере реализованы положения МСФО. Проблема несоответствия моделей бухгалтерского учета не является присущей только России. Она носит глобальный характер [4].

Даже в регионах находящихся под «англосаксонским» влиянием, несоответствие моделей бухгалтерского учета не позволяют пользователям принимать оптимальные экономические решения.

МСФО излагают общие, основные принципы составления финансовой отчетности и не содержат конкретной детализации для каждого конкретного обстоятельства, признания или оценки объекта учета. Поэтому международные стандарты рекомендуют опираться на

профессиональное суждение, основанное на полной, достоверной и объективной информации.

Профессиональное суждение – это мнение (заключение) ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в отчетности. Другими словами, профессиональное суждение представляет собой профессиональную оценку всех объективных факторов, позволяющих принять решение в условиях неопределенности.

Прогресс в процессе развития и распространении МСФО очевиден и недалек тот час, когда рынки капитала, инвесторы, государственные и регулирующие органы и прочие пользователи отчетности будут рассматривать как неприемлемые не только какие бы то ни было национальные стандарты, но и любые отступления от МСФО [5].

Очевидно, что страны и регионы, не стремящиеся к сближению своих стандартов с МСФО и не участвующие в глобальной унификации, серьезно отстанут от своих конкурентов.

Реализация учета основных средств по МСФО

В системе Международных стандартов финансовой отчетности порядок учета основных средств регламентирован МСФО 16 «Основные средства» [6] (далее МСФО 16). Кроме названного стандарта отдельные вопросы учета данных активов затрагивают положения МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» [7], МСФО 17 «Аренда» [8], МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» [9], МСФО 23 «Затраты по займам» [10], МСФО 36 «Обесценение активов» [11].

Первая редакция МСФО 16 была разработана в 1982 году. Последний раз стандарт был пересмотрен в 2003 году, а внесенные изменения вступили в силу с 1 января 2005 года. В новую редакцию МСФО 16 были включены требования следующих положений Комитета по интерпретации:

- «Затраты на модернизацию существующего программного обеспечения» (ПКИ-6);
- «Компенсации за обесценение или потерю объектов основных средств» (ПКИ-14);
- «Затраты на полную техническую ревизию или капитальный ремонт» (ПКИ-23).

Также в состав новой редакции МСФО 16 вошла часть положений и требований, изложенных в проекте (draft) ПКИ 16 «Второстепенные операции, отражаемые в отчете о прибылях и убытках», несмотря на то, что сам проект ПКИ 16 не был утвержден.

В процессе работ, проводимых новым Правлением Комитета по МСФО в рамках проекта по совершенствованию МСФО, произошли следующие, довольно значимые, изменения стандарта:

- появилось дополнение, согласно которому данный стандарт применяется также в отношении основных средств, используемых «для развития или содержания: а) биологических активов и б) прав на разработку недр и запасов полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и другие невозпроизводимые ресурсы».
- пересмотрен порядок оценки при признании основных средств в части, касающейся затрат на будущие работы по демонтажу объекта, его удалению (перемещению) и восстановлению. В стоимость объекта основных средств теперь входят указанные выше затраты, по которым компания имеет (несет) обязательства как следствие:
 - установления объекта;
 - использования данного объекта в течение конкретного периода в целях, исключающих производство продукции в этот период.

В прежней редакции МСФО 16 предусматривалось включение в стоимость объекта из этих расходов только затрат, понесенных как следствие установления объекта:

- скорректированы в указанном стандарте и положения по оценке объектов основных средств, приобретенных в обмен на неденежные активы. Согласно новой редакции МСФО 16 указанные объекты основных средств принимаются на учет по их справедливой стоимости во всех случаях, за исключением ситуаций, когда сделки по обмену не являются коммерческими по своей сути. Ранее такой порядок распространялся, как правило, только на операции, в которых обмениваемые активы не были подобны друг другу.
- Внесены изменения и в положения, относящиеся к последующей оценке основных средств. Здесь, как и прежде, указаны два подхода: основной и альтернативный. Суть первого из них не изменилась и состоит в том, что после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. При альтернативном подходе (варианте), как известно, разрешалось учитывать эти объекты на последующие отчетные даты после первоначального признания по переоцененной стоимости, являющейся их справедливой стоимостью, за вычетом накопленной амортизации и убытков по ним из-за обесценения. Данный подход хотя и остался в МСФО 16 в новой редакции, но претерпел существенные уточнения. Теперь его разрешено использовать компаниям лишь в случаях, если справедливую стоимость объектов основных средств можно оценить «с достаточной степенью надежности». Последнего ограничения в старой редакции стандарта не было.
- Внесены изменения и в положения по учету амортизации основных средств. В прежнем стандарте не указывалось, когда следует начинать начислять амортизацию по объекту основных средств. Теперь данный пробел устранен. В обновленном стандарте содержится норма, в соответствии с которой компании должны начинать ее начислять с момента поступления объекта и получения возможности его применения, и продолжать до снятия объекта с учета, даже если в течение указанного периода времени объект не использовался. Ранее, заметим, на последний счет имелись другие установки. Компании должны были основные средства, использование которых прекращено и которые предназначались для выбытия, учитывать по их балансовой стоимости на дату вывода последних из активного использования. С этого момента прекращалось начисление амортизации по данным объектам. Руководство компаний в дальнейшем по ним должно было в соответствии с МСФО 36 не реже одного раза в конце каждого ее финансового года проверять данные активы на обесценение и признавать убытки от подобных явлений, если они имелись в действительности.
- Произошли изменения и в отношении определения ликвидационной стоимости объектов основных средств, принимаемой во внимание при расчете по ним амортизации. Теперь компании должны «определять ее как сумму, которую, по их оценке, они получили бы за данный актив сейчас, если бы этот актив уже достиг значительного возраста и был в состоянии, в котором он может быть в конце срока полезной службы». В прежней редакции МСФО 16 четко не указывалось, должна ли была ликвидационная стоимость быть именно такой суммой или суммой, которую компания надеялась получить в будущем на дату фактического списания объекта с учетом инфляции.
- Внесен ряд корректив и в положения, связанные с прекращением признания объекта основных средств, и прежде всего – с датой списания его с баланса. Теперь по выбывающим объектам компании должны признавать ту дату, на которую в отношении них полностью выполняются критерии по продаже товаров, содержащихся в МСФО 18 «Выручка» [12]. В старой редакции стандарта эта норма отсутствовала. В обновленном стандарте появились и положения, касающиеся случаев, когда выбывает не весь

объект основных средств, а часть его, которую заменяют на новую, и компания включает стоимость замены в учетную стоимость объекта. В отличие от прежнего порядка, теперь компании обязаны прекращать в учете признание выбывающей части объекта основных средств.

Рассмотрим основные положения новой редакции МСФО 16.

Положения МСФО 16 не применяются к биологическим активам (животным и растениям), учитываемым в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», и правам на добычу полезных ископаемых (регулируются МСФО 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых»). Однако требования МСФО 16 распространяются на учет основных средств, используемых для развития и обеспечения ведения сельского хозяйства и разведки полезных ископаемых.

Другие стандарты могут требовать отличного от МСФО 16 подхода к отражению и оценке отдельных категорий основных средств. Так арендованные основные средства учитываются в соответствии с МСФО 17 «Аренда», а объекты основных средств, предназначенные для получения дохода, – в соответствии с МСФО 40 «Инвестиционная собственность».

Признание основных средств и принятие их к учету в качестве объектов основных средств, в соответствии с МСФО 16, осуществляется при выполнении трех основных условий.

1. *Существует уверенность в том, что компания получит в будущем связанные с активом экономические выгоды.* Надо отметить, что при этом будущие экономические выгоды не обязательно должны быть оценены в денежном выражении. К примеру, основные средства могут приобретаться для обеспечения безопасности компании или охраны окружающей среды. Выгодой от использования таких активов можно считать право компании продолжать свою деятельность.

В отношении определенных групп основных средств предприятия необходимо обращать внимание на существующие ограничения на их использование или изменение. К примеру, предприятие может владеть объектом недвижимости, который охраняется государством в качестве исторического памятника. При этом большую часть стоимости такого объекта недвижимости составляют именно антикварная составляющая. Историческая ценность здания хоть и приносит экономическую выгоду предприятию (например, поднимают престиж месторасположения офиса компании), но не переносит свою стоимость на расходы путем амортизации, то есть амортизация по нему начисляться не должна. Напротив, стоимость антиквариата растет с течением времени.

2. *Стоимость актива может быть достоверно оценена.* Как правило, проблем с оценкой стоимости основных средств не возникает. Основные средства в соответствии с МСФО 16 оцениваются по фактической себестоимости на момент приобретения или сооружения. Фактическая стоимость приобретенных основных средств состоит из покупной цены с учетом импортных таможенных пошлин, невозмещаемых налогов и затрат, необходимых для приведения объекта в рабочее состояние (заработная плата, затраты на приобретение материалов, стоимость конструкторских и проектных работ и т. д.).

3. *Объекты основных средств не потребляются в процессе производства, а переносят свою стоимость на стоимость готовой продукции через амортизацию.* К основным средствам в соответствии

с МСФО чаще всего относят активы, используемые в работе предприятия более одного года. МСФО 16 не содержит прямых стоимостных исключений и предполагает, что основные средства будут отражаться в отчетности, если удовлетворяют условиям признания вне зависимости от их стоимости.

МСФО 16 не дает определения отдельного объекта основных средств, при принятии решения об отнесении объекта к основным средствам большую роль играет профессиональное суждение.

К примеру, при составлении отчетности для предприятий, работающих в сфере телекоммуникаций, нередко возникает необходимость объединения различного телефонного оборудования до уровня телефонной подстанции. Это позволяет точнее оценить, а зачастую и повысить стоимость таких объектов основных средств, так как сгруппированные объекты позволяют генерировать большие потоки денежных средств.

Проценты по займам, привлеченным для создания или приобретения основных средств, в соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам», могут либо относиться на расходы отчетных периодов в течение всего срока кредитования (основной подход), либо включаться в стоимость основных средств (капитализироваться) до момента сдачи в эксплуатацию (альтернативный подход).

Решение об использовании того или иного подхода к учету процентов по МСФО 23 принимается компанией самостоятельно, описывается в учетной политике и применяется для всех объектов основных средств. Не допускается по одним объектам основных средств капитализировать затраты по займам, а по другим – отнести на расходы периода.

Фактическая стоимость созданных компанией объектов основных средств определяется с учетом всех затрат на проектирование, строительство (сборку), монтаж и доставку. Отнесение затрат на стоимость создаваемых основных средств прекращается, когда объект основных средств установлен на планируемом месте работы и используется по его прямому назначению.

Затраты, связанные с использованием объекта или его перемещением, не включаются в балансовую стоимость объекта. Не капитализируются также затраты, связанные с выводом основных средств на полную мощность, убытки на первоначальном этапе эксплуатации объекта основных средств, например из-за недостаточного спроса на продукцию, и затраты на перемещение.

Последующие затраты, связанные с объектом основных средств, могут относиться либо на затраты периода, либо капитализироваться. Затраты включаются в стоимость актива в том случае, если производится существенная модернизация или реконструкция, а аналогичные по содержанию затраты на капитальный ремонт, то есть на восстановление первоначальных свойств и качеств объекта, – относятся на расходы периода.

Затраты на демонтаж оборудования с земельного участка и рекультивацию земель в соответствии с МСФО капитализируются в стоимости земельного участка и амортизируются.

В соответствии с МСФО компания должна выбрать один из двух методов учета объектов основных средств – по фактической или по переоцененной стоимости. Принятый метод оценки должен будет применяться ко всем объектам основных средств.

При учете по переоцененной стоимости компании придется проводить переоценку основных средств. Как пра-

вило, это делается, если существуют предпосылки изменения справедливой стоимости актива. Некоторые объекты собственности, подверженные частому изменению рыночной стоимости, на практике могут переоцениваться ежегодно. Большинство объектов основных средств переоцениваются с периодичностью три-пять лет.

Если пересматривается стоимость какого-либо объекта основных средств, то переоценке подлежит весь класс основных средств. Как правило, выделяют такие классы основных средств, как земля, оборудование, автотранспортные средства и т. д.

При переоценке объекта основных средств накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов:

- переоценивается пропорционально изменению первоначальной стоимости объекта;
- первоначальная стоимость актива уменьшается на сумму начисленной амортизации, после чего переоценивается чистая балансовая стоимость. Этот метод часто используется для переоценки зданий и сооружений.

Увеличение балансовой стоимости (дооценка) основных средств отражается как создание резерва, а уменьшение (уценка) признается расходом. Результат каждой переоценки зависит от ранее проведенных переоценок тех же объектов. Сумма дооценки должна признаваться в качестве дохода в пределах суммы уценки того же объекта, признанной ранее как расход. Сумма уценки должна относиться на уменьшение суммы дооценки этого же объекта, ранее включенной в капитал.

В соответствии с МСФО сумма уменьшения стоимости объекта основных средств, превышающая сумму ранее созданного в отношении этого объекта резерва переоценки, в части превышения относится к расходам отчетного периода. Такие финансовые потери компании в российском бухгалтерском учете относятся напрямую на нераспределенную прибыль.

В течение периода полезного использования объектов основных средств могут возникать ситуации, когда стоимость актива существенно снижается, к примеру более быстрое старение актива, чем было запланировано, физические повреждения и т. д. В такой ситуации обесценение объекта основных средств независимо от метода учета, принятого компанией, следует учесть в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов».

Амортизация объекта определяется исходя из его первоначальной стоимости за вычетом ликвидационной стоимости – величины поступлений, которые компания планирует получить за объект основных средств в момент его выбытия.

Амортизация основных средств начисляется начиная с того месяца, когда стало возможным использование актива по назначению, и прекращается в момент выбытия или полной амортизации актива. Начисление амортизации объекта основных средств не приостанавливается при простоях или прекращении эксплуатации, за исключением случаев, когда объект основных средств предназначен для продажи в соответствии с МСФО 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность».

Амортизация в соответствии с МСФО 16 может начисляться с использованием одного из следующих методов:

- линейная амортизация. Применяется, если стоимость объекта равномерно потребляется в течение всего срока службы. Как правило, используется для зданий и сооружений;
- метод уменьшаемого остатка. Применяется в основном для объектов основных средств, которые в значительной

степени подвержены моральному устареванию и особенно активно используются в первые годы службы;

- начисление амортизации в зависимости от объемов производства. Как правило, применение этого метода амортизации оправданно для производственного оборудования, от использования которого напрямую зависят объемы производства компании.

Для разных объектов основных средств могут использоваться различные методы амортизации.

МСФО 16 требует оценивать необходимость пересмотра метода амортизации, по крайней мере, в конце каждого финансового года и при необходимости изменить его. Метод амортизации должен отражать то, каким образом организация будет получать ожидаемые экономические выгоды от актива. Если этот процесс меняется, то меняется и метод амортизации. Например, если организация изменила способ использования актива или планирует заменить его на новый актив раньше или позже изначально намеченного срока, то может потребоваться изменение метода амортизации.

Изменение сроков и метода амортизации требует пересмотра ранее отнесенных на расходы сумм амортизации.

На практике, при применении МСФО 16, чаще всего используются линейная амортизация и метод уменьшаемого остатка, для чего необходимо определить срок полезного использования объекта основных средств. Оценка продолжительности периода полезного использования зависит от экспертного суждения специалиста, составляющего отчетность по международным стандартам. При этом МСФО 16 рекомендует при определении срока полезного использования актива принимать во внимание комплекс следующих факторов, влияющих на продолжительность полезного срока действия объекта основных средств:

- ожидаемая интенсивность использования актива (мощность актива и планируемый объем производства с его использованием);
- ожидаемый физический износ (зависит от условий среды, графика ремонтов);
- планируемый моральный износ (ожидаемое изменение технологии производства);
- юридические ограничения (сроки действия лицензий, продолжительность заключенного договора аренды).

Срок полезной службы объекта основных средств должен анализироваться на предмет необходимости его пересмотра в конце каждого финансового года, и при этом любые изменения будут отражаться как изменения в оценке в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки» [13].

Срок полезной службы, в соответствии с МСФО, чаще всего пересматривается, когда у компании появляются намерения провести репрофилирование или существенную техническую модернизацию, в связи с чем некоторые активы планируется вывести из эксплуатации в более короткий срок, чем первоначально планируемый период их полезного использования.

Объекты основных средств перестают отражать в финансовой отчетности компании в случае выбытия активов (продажа, передача в лизинг, безвозмездная передача, списание) или прекращения поступления экономических выгод от использования. Доходы (убытки), возникающие при прекращении признания актива, отражаются в отчете о прибылях и убытках. Следует отметить, что доходы от выбытия объектов основных средств не являются выручкой организации и отражаются в составе прочих операционных доходов. Сумма дохода или убытка от выбытия

объекта рассчитывается как разница между стоимостью продажи актива за вычетом расходов на продажу (транспортировка, погрузочные работы и т. д.) и его балансовой стоимостью.

Объекты основных средств отражаются в бухгалтерском балансе компании, составленном по МСФО, в строке «Основные средства». В пояснениях к финансовой отчетности предприятие должно раскрывать дополнительную информацию о составе и методах учета основных средств, а именно:

- метод оценки, используемый для определения балансовой стоимости (по переоцененной стоимости или по фактической);
- методы начисления амортизации;
- сроки полезной службы для каждой группы основных средств или принятые нормы амортизации;
- стоимость основных средств до вычета накопленной амортизации (с учетом накопленных убытков от обесценения) на конец и на начало периода;
- расшифровка балансовой стоимости по каждому объекту основных средств на начало и конец отчетного периода (как правило, год), включающую стоимость при поступлении, результаты переоценок и убытков от обесценения, курсовые разницы и т. д.;
- ограничения прав собственности и стоимость основных средств, находящихся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- расходы, отнесенные на стоимость объектов основных средств, находящиеся в процессе их строительства;
- сумма амортизации, признанная в отчете о прибылях и убытках или включенная в балансовую стоимость других активов.

Если компания изменяет учетные оценки в отношении основных средств (например, методы начисления амортизации, сроки полезной службы объектов основных средств, предполагаемые затраты на демонтаж и пр.), данные изменения, их причины и эффект должны быть раскрыты в финансовой отчетности в соответствии с МСФО 8.

Если объекты основных средств учитываются по переоцененной стоимости, то финансовая отчетность должна раскрывать информацию о дате переоценки и факте привлечения независимого оценщика, методы переоценки и допущения, сделанные при переоценке, доход от переоценки. Для каждой переоцененной группы основных средств также должна раскрываться балансовая стоимость, которая отражалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались по фактической стоимости. Кроме того, в отношении объектов основных средств рекомендуется раскрывать следующую информацию:

- балансовая стоимость временно не используемых основных средств, а также предназначенных для выбытия;
- первоначальная стоимость полностью самортизированных, но используемых объектов основных средств;
- при учете по фактической стоимости: справедливая стоимость основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

1.2. Преобразование бухгалтерского учета России

Тенденции развития и проблемы переустройства отечественного бухгалтерского учета

История развития крупного капитала сопровождается формированием двух мировых концепций информационно-формальных моделей бухгалтерского учета, одной

из которых отдавалось предпочтение той или иной стране. Первая концепция ориентировала учетную информацию на показатели ликвидности предприятия, достаточности активов (в объективной рыночной оценке) для погашения обязательств перед всевозможными кредиторами. Вторая – выражает потребность пользователей учетной информации в оценке эффективности использования активов, рентабельности собственного и заемного капитала.

Между этими моделями бухгалтерского учета имеются существенные различия, обусловленные историческими предпосылками создания и функционирования корпоративного капитала: путем преимущественного привлечения займов и банковских капиталов в одних странах и средств непосредственных инвесторов, формируемых на фондовых биржах – в других. Последовавшее затем определенное совмещение биржевого и банковского инвестирования капитала, устойчивый интерес к информации о потоках денежных средств, развитие глобализационных процессов в мировой экономике предопределили справедливое стремление к нивелированию влияния разницы в формах инвестирования капитала (биржевой и банковской).

Традиционный российский (и советский) бухгалтерский учет был основан и частично остается преимущественно на первой концептуальной модели, хотя отрицать влияние второй (англоамериканской) концепции, проявляющейся в последние два десятилетия, было бы не верно. Тем не менее, развитие российского бухгалтерского учета происходило, в основном, по пути налоговой ориентации бухгалтерской отчетности и в зависимости от системы налогового администрирования. Чем больше приемлемой для налоговых структур становилась бухгалтерская отчетность организаций – налогоплательщиков, тем менее информативной она представлялась инвесторам, кредиторам и другим пользователям.

Практика показывает, что бухгалтерская отчетность, ориентированная на требования налогового законодательства, приводит к искажению финансовой информации, на основании которой сложно определить реальную капитализацию организации и установить ее действительное финансовое положение, что, в свою очередь, отнюдь не способствует притоку инвестиций в отечественную экономику, увеличивает цену поступающих капиталов и в конечном итоге негативно сказывается на расширении налоговой базы.

Продолжающееся развитие глобализационных процессов в экономике побуждает к преодолению национальных особенностей, к переходу на единую концепцию бухгалтерского учета, объединяющую лучшие черты традиционных учетных систем.

Опыт, накопленный за годы, прошедшие с начала реформирования российского бухгалтерского учета, показал, что реформирование предстает в виде многофакторного процесса, затрагивающего не только учет. Выявлена объективная необходимость в значительном расширении традиционных границ бухгалтерского учета путем интеграции с многочисленными и сложными практическими аспектами правовых, налоговых, управленческих норм.

Принятие федерального закона «О бухгалтерском учете» [14] означало создание правовых основ российской национальной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, с одной стороны, и на-

чало нового этапа работ в области нормативного обеспечения бухгалтерского учета, с другой [15].

Законом впервые был определен юридический статус бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций. Законодательно закреплено обязательство хозяйствующих субъектов в части организации и ведения бухгалтерского учета.

В то же время, действующий Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» недостаточно удовлетворяет российскую учетную практику, главным образом потому, что в нем нет необходимых общегосударственных правил бухгалтерского учета. Преимущество же Закона заключается в том, что он очертил круг вопросов, подлежащих регулированию, указал на инстанции, которым делегируется право управления бухгалтерским учетом, а также определил четкие требования к бухгалтерской отчетности.

Существенные изменения в экономической жизни страны, множество новаций в системе российского законодательства, да и сама практика работы закона «О бухгалтерском учете», настоятельно потребовали его корректировки в виде определенных дополнений и изменений [16]. Пришла пора закрепить на законодательном уровне те преобразования, которые произошли и объективно будут развиваться в перспективе в связи с рекомендациями МСФО и потребностями развивающейся рыночной экономики.

Законодательный статус необходимо придать терминологическому (общеекономическому, юридическому) содержанию активов, обязательств, доходов, расходов, капитала; организации аттестации и повышения квалификации руководителей учета, финансовых директоров, бухгалтеров-экспертов, аудиторов и др. должностных лиц, так или иначе связанных с бухгалтерским учетом.

Помимо этого, становится очевидной необходимость дополнения действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете» рядом норм Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (первая редакция от 20.03.92 г., последняя – от 29.07.98 г. с изменениями и дополнениями от 24.03.2000 г.).

В наиболее полном виде цели бухгалтерского учета; определяющие аспекты его организации; содержания и требования к учетной информации; состав информации, формируемой бухгалтерским учетом для внешних пользователей; критерии признания активов, обязательств, доходов и расходов, правила оценки активов и обязательств, были сформулированы в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом ИПБ России в 1997 г. [17]. В этом документе, по существу, намечены главные ориентиры, которые необходимо достичь в процессе реформирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в России, адекватной неординарным ситуациям рыночной экономики. На основе скрупулезного анализа российской и международной практики, тенденции развития бухгалтерского учета сформулированы подходы к построению российской системы бухгалтерского

В целом Концепция содержит некий «идеальный образ» состояния системы бухгалтерского учета, соответствующей в своей основе новейшим тенденциям развития экономики и впитавшей в себя наиболее

объективные взгляды на международную теорию и практику бухгалтерского учета.

Данная Концепция, по сути, воспроизводит правила признания активов и обязательств, закрепленные в МСФО. Однако, этому документу не придан статус нормативно-правового. Концепция не заменяет никаких нормативных актов по бухгалтерскому учету (п. 2.3 Концепции). Если какое-либо ее положение противоречит нормам законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнять следует последний.

Несмотря на определенные успехи в развитии системы бухгалтерского учета и отчетности в стране мы видим, что она до сих пор в полной мере не отвечает современным требованиям, предъявляемым к качеству и надежности финансовой информации.

Определяющим звеном в реализации целей общей Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, ее практическим воплощением с учетом первых результатов реформирования отечественного учета должен был стать корректировочный документ, рассчитанный на определенный промежуточный период (некий этап) работы в области реформирования учета. В связи с этим Минфином России была разработана Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004 – 2010 г.).

Документ связывает дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности в стране с активизацией использования международных стандартов финансовой отчетности непосредственно хозяйствующими субъектами и в регулировании учета и отчетности [18].

В рамках реализации Концепции необходимо продолжить работу над Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 06 марта 1998 г. №283.

Практическая реализация Программы реформирования бухгалтерского учета в России выявила жизненно важную необходимость кардинального пересмотра действующего к началу реформы Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению (1991 г., в редакции 1994, 1995 и 1997 гг.).

Работа, проведенная в 1990-1991 годах по реформированию Плана счетов бухгалтерского учета в соответствии с международными требованиями и с участием иностранных экспертов позволила найти ответы на вопросы по отражению в бухгалтерском учете операций по формированию составных частей капитала (уставного, резервного, добавочного), движению ценных бумаг (акций, облигаций и т.п.), приобретению нематериальных активов и др.

Недостатки Плана счетов стали проявляться с 1996 года и были следствием его «морального старения», вполне естественного в условиях проводимой работы по дальнейшему реформированию бухгалтерского учета и новых процессов в деятельности организаций. Не случайно поэтому потребовались изменения Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению.

Прежде всего, изменения были вызваны разработкой и утверждением Министерством финансов Российской

Федерации положений (стандартов) по бухгалтерскому учету (ПБУ), в том числе во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Правительством Российской Федерации в 1998 году.

В период реформирования, разработаны 20 положений по бухгалтерскому учету, касающихся различных учетных объектов, несколько ПБУ имеют вторую редакцию. Утверждены около 10 методических указаний (в том числе во второй редакции); приняты обновленное Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (1998 г.), План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (октябрь 2000 г.) с дополнениями и изменениями (2003 г.), блок нормативных документов по новой бухгалтерской отчетности (2002-2004 г.г.).

Переведение российской системы бухгалтерского учета на составление отчетности в соответствии с международными стандартами требует не только значительных организационно-технических и методологических мероприятий, но и перестройки сознания работников бухгалтерской службы, повышения уровня их профессиональной подготовки, выработки навыков по формированию профессиональных суждений. Особенно ярко это проявилось в банковской системе России, которая первой встала на путь перехода на МСФО.

Адаптация российского бухгалтерского учета к рыночным условиям его реформирования в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности идет уже десятилетие. Подводя итоги анализа тенденций развития и проблем переустройства отечественного бухгалтерского учета, необходимо отметить, что затянущаяся реформа бухгалтерского учета и налогообложения приводит к тому, что на сегодняшний день, мы имеем:

1. Национальные стандарты бухучета, не в полной мере отвечающие требованиям международных стандартов финансовой отчетности и подлежащее дальнейшему реформированию.
2. Международные стандарты финансовой отчетности, не имеющие до сих пор официально признанного (прежде всего государством) перевода на русский язык, единственный на сегодняшний день перевод МСФО распространяется на коммерческой основе издательством «Аскери» и опубликованию не подлежит.
3. Налоговый учет, который в силу российской специфики (основного пользователя бухгалтерской отчетности – государства, в лице налоговой инспекции) был, есть и будет приоритетным при выборе методов и способов учета.
4. Огромное количество специалистов – руководителей, бухгалтеров, аудиторов, преподавателей, которым приходится постоянно заниматься повышением квалификации в связи с изменчивостью бухгалтерского и налогового законодательства.
5. Огромное количество издательств и учебно-методических центров специализирующихся на издании профессиональной литературы и на переподготовке и повышении квалификации кадров.
6. Колоссальные расходы российских предприятий на содержание бухгалтеров, налоговых консультантов, российских и западных аудиторов, программистов.

Обозначенные негативные явления свидетельствуют о том, что проблема реформирования бухгалтерского учета не может быть решена в одночасье. Программа реформирования учета, объявленная в 1998 г., продолжается до сих пор, и окончание ее в ближайшем

будущем не просматривается. Не даст быстрых результатов и повсеместное, немедленное внедрение международных стандартов учета и отчетности, предлагаемое как неоспоримый способ рационального решения проблемы. Очевидна необходимость всестороннего, на научной основе совершенствования всех системных элементов бухгалтерского учета, преодоления устаревших направлений его развития, тупиковых ситуаций, которых предостаточно и преодоление которых требует значительных усилий [19].

Бухгалтерский учет основных средств в России.

Один из первых шагов в области реформирования учета основных средств – вступление в силу с 1 января 1998 г. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 6/97 «Учет основных средств» [20] (далее ПБУ 6/97). С учетом требований ПБУ 6/97, 20 июля 1998 г. были выпущены Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 20 июля 1998 г. № 33н (далее Методические указания № 33н) [21].

Стандарты учета основных средств, изложенные в ПБУ 6/97, существенно отличаются от принципов учета, действовавших ранее в соответствии с «Положением по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных и общественных предприятий и организаций», утвержденным письмом Министерства финансов СССР от 7 мая 1976 г. № 30 [22].

В дальнейшем Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/97 «Учет основных средств» (и Методические указания №33н) были заменены на ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [23] (далее ПБУ 6/01) и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. №91н [24] (далее Методические указания №91н).

Никаких соответствующих изменений в ряд документов, прямо или косвенно затрагивающих вопросы квалификации и учета основных средств (например, в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н) внесено не было.

ПБУ 6/01 внесло целый ряд изменений (некоторые из них носят принципиальный характер) в порядок бухгалтерского учета объектов основных средств.

ПБУ 6/01 по сравнению с ПБУ 6/97 несколько изменило подходы к определению понятия основных средств:

- с одной стороны, п.46 Положения по ведению бухгалтерского учета по-прежнему определено, что основные средства представляют собой совокупность материально – вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев;
- с другой стороны, ПБУ 6/01 больше не содержит определения основных средств подобного тому, которое приводилось ранее в ПБУ 6/97.

Вместе с тем п.4 ПБУ 6/01 указаны четыре условия, при одновременном выполнении которых активы организации принимаются к учету в качестве основных средств

Приведенные в п.4 ПБУ 6/01 условия являются необходимыми, но недостаточными для квалификации активов в качестве объектов основных средств, поскольку они должны применяться наряду с определе-

нием, содержащимся в п.46 Положения по ведению бухгалтерского учета, для квалификации активов в качестве основных средств «совокупности материально – вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда». Исходя из этого можно добавить еще одно необходимое условие для квалификации активов в качестве основных средств – наличие материально – вещественной формы. В этой связи перечень объектов, относимых к основным средствам, содержащийся в п.4 ПБУ 6/01, является излишним с точки зрения определения основных средств.

В связи с изменением критериев для квалификации имущества в качестве основных средств исчезла (формально) такая промежуточная между основными средствами и материалами категория активов, как МБП.

Составляющие первоначальной стоимости основных средств в ПБУ 6/01 по сравнению с ПБУ 6/97 мало изменились. Тем не менее, по сравнению с ПБУ 6/97 аналогичный текст ПБУ 6/01 дополнен требованием о включении в первоначальную стоимость начисленных до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету процентов по заемным средствам, если они привлекались для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта.

Новацией ПБУ 6/01 по сравнению с ПБУ 6/97 является введение нормы, согласно которой объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией (каждым совладельцем) в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Новацией является содержание п.13 ПБУ 6/01, согласно которому капитальные вложения в многолетние насаждения и в коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетному году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

В ПБУ 6/01 добавлено требование о раскрытии в бухгалтерской отчетности, с учетом существенности, информации об объектах недвижимости находящихся в процессе государственной регистрации.

Вместе с тем необходимо отметить один формальный, но весьма важный момент: согласно п.3 Приказа Минфина России от 30.03.2001 N 26н ПБУ 6/01 вводится в действие «начиная с бухгалтерской отчетности 2001 года», однако к моменту подписания Приказа Минфина России бухгалтерская отчетность уже была частично сформирована. ПБУ 6/01 фактически было введено «задним числом», то есть распространялось на уже состоявшуюся промежуточную бухгалтерскую отчетность за январь – апрель 2001 г.

Приказом МФ РФ от 12.12.05 № 147н (далее – Приказ МФ РФ № 147н), вступившие в действие с отчетностью 2006 года, внесены существенные изменения в ПБУ 6/01.

Начиная с отчетности 2006 года, к основным средствам относятся объекты, предназначенные для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. При этом указанные основные средства по-прежнему будут отражаться на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (п. 5 ПБУ 6/01 в редакции Приказа МФ РФ № 147н).

Изменен п. 6 прежней редакции ПБУ 6/01, в котором говорилось о том, как учитывать инвентарный объект в

случае наличия у него нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования. Согласно поправкам теперь недостаточно, чтобы сроки эксплуатации были только разные, они должны «существенно отличаться». Правда, как определить такую «существенность», законодатель не указал.

Приказом МФ РФ № 149н внесены корректировки в п. 8 ПБУ 6/01, определяющие правила оценки основных средств. Так, с 2006 года в первоначальную стоимость основных средств не включаются регистрационные сборы и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением прав на объект.

Из п. 8 ПБУ 6/01 исключено предложение о том, что начисленные проценты по заемным средствам (если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта) увеличивают стоимость основных средств до его принятия к бухгалтерскому учету. В результате устранено существовавшее до сих пор противоречие между нормативными документами по бухгалтерскому учету: ПБУ 6/01 и ПБУ 15/01. В соответствии с п. 30 ПБУ 15/01 включение затрат по полученным кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств. Проценты, начисленные после ввода объекта основных средств в эксплуатацию, признаются операционными расходами (п. 12, 14 ПБУ 15/01).

Поправки, внесенные в ПБУ 6/01, изменили порядок учета основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. С 2006 года оценивать их надо на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы (счет 08), а не в качестве основных средств (счет 01), как это было установлено прежней редакцией положения (п. 16 ПБУ 6/01).

Изменения коснулись и п. 10 ПБУ 6/01, в редакции он звучит так: первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Таким образом, оценка этих средств происходит на дату отражения их на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В обновленной редакции ПБУ 6/01 исключен последний абзац п. 18 раздела «Амортизация», в котором речь шла о способе погашения стоимости уже введенного в эксплуатацию объекта стоимостью не более 10 000 руб. Теперь положение о стоимостном лимите объекта для его признания основных средств перенесено в п. 5 ПБУ 6/01 раздела «Общие положения». В нем сказано, что активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 настоящего Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 тыс. руб. рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Нововведения коснулись и правил начисления амортизации. Так, изменен перечень объектов, стоимость которых не погашается (п. 17 ПБУ 6/01).

С 2006 года амортизация не начисляется по основным средствам, используемым для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и объектам основных средств, которые не используются

в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение пользование или во временное пользование. Кроме того, амортизация не начисляется по основным средствам некоммерческих организаций. Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Методические указания №91н изданы во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 (далее – Программа реформирования бухучета).

Однако соответствие новой редакции Методических указаний целям реформирования бухгалтерского учета согласно МСФО является в ряде случаев относительно и представляет собой попытку их приспособления (исключения, добавления или изменения отдельных хозяйственных операций с соответствующим изменением методик их учета) к экономическим и правовым условиям нашей страны (метод компиляции).

При сохранении общего количества разделов (их шесть) Методические указания №91н структурированы по-новому максимально подогнаны под структуру МСФО 16.

Появление в Методических указаниях №91н отдельных разделов «Первоначальная оценка основных средств» и «Последующая оценка основных средств» связано с тем, что именно такие самостоятельные разделы есть в структуре МСФО 16 «Основные средства» (при этом они отсутствуют в ПБУ 6/01).

Из новых методических указаний исключен раздел «Учет аренды основных средств», которого нет и в ПБУ 6/01, что связано с планами подготовки Минфином России в рамках Программы реформирования бухучета соответствующего ПБУ таких операций. По этой же причине в Методических указаниях №91н (в отличие от ПБУ 6/01) ничего не говорится о доходных вложениях в материальные ценности. Напомним, что в МСФО существует отдельный стандарт – МСФО 17 «Аренда».

Методические указания в ряде случаев не только характеризуются внутренними противоречиями, имеющимися в самом ПБУ 6/01, но и порой не соответствуют его нормам, а также не разрешает ряда проблем, связанных с учетом основных средств.

Например, не решена проблема квалификации некоторых объектов в случае их несоответствия общим квалифицирующим признакам отнесения активов к основным средствам.

Методические указания №91н должны были стать дополнением к ПБУ 6/01, то есть если в Положении приведены общие требования, то в указаниях должно было быть подробно сказано, как поступать в той или иной ситуации. Но, как видно при ближайшем рассмотрении, указанные Методические указания по большей части цитируют ПБУ 6/01 и в меньшей степени – Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтер-

ском учете» и практически не несут в себе никакой новой и полезной бухгалтерам информации.

Обращает на себя внимание тот факт, что между вступлением в силу ПБУ 6/01 (01.01.2001 г.) и вступлением в силу Методических указаний №91н прошло 2 года. Изменения Методических указаний №91н в свете новой редакции ПБУ 6/01 (Приказ МФ РФ № 147н) на сегодняшний день не осуществлены.

2. КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1. Определение момента признания основных средств

Ежедневно организации заключают договоры, связанные с передачей имущества: купли-продажи, обмена, аренды, оплаты вклада в уставный капитал. Зачастую фактическая передача имущества, подтвержденная актами приемки-передачи, не всегда совпадает по времени или по существу с моментом перехода права собственности. Такое несоответствие может быть обусловлено как особенностями заключенных договоров, так и необходимостью государственной регистрации прав на недвижимое имущество. Какой критерий признания и списания учетных объектов должен быть приоритетным для целей бухгалтерского учета – право собственности, государственная регистрация, фактическая передача, подтвержденная приемопередаточными актами, или какой-то иной признак?

В практике российского бухгалтерского учета чаще всего таким критерием признания является право собственности. При этом редко кто задумывается над тем, на основании какой бухгалтерской нормы он применяет право собственности в качестве критерия признания на балансе основных средств. Правила бухгалтерского учета строятся на требованиях нормативных актов по бухгалтерскому учету, в которых подобный критерий признания внеоборотных активов попросту не существует.

Основанием для возникновения подобного критерия признания активов являются прежде всего разъяснения соответствующих государственных органов.

Примером такого разъяснения является, к примеру, позиция Минфина России, высказанная в письме от 5 мая 2003 г. № 16-00-14/150 [25], где указано, что ПБУ 6/01, предполагает принятие активов в качестве объектов основных средств у организации, имеющей право собственности на них.

Аналогичная точка зрения содержится в письме Минфина России № 16-00-14/121 [26]: «объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрированы в едином государственном реестре, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств».

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России письмом № 04-02-05/1/43 [27], так же указал, что исходя из положений ГК РФ объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано в едином государственном реестре, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств.

В Письме Управления МНС по г. Москве от 17 сентября 2002 г. N 23-06/43459 [28], так же подчеркивается, что Федеральным законом от 21.11.96 N 129-ФЗ «О бух-

галтерском учете» определена норма допущения имущественной обособленности организации, согласно которой в системном бухгалтерском учете и бухгалтерском балансе организации может быть отражено лишь имущество, которое по законодательству признается его собственностью. Все прочие материальные ценности должны учитываться на забалансовых счетах.

В своих разъяснениях, государственные органы исходят, прежде всего, из допущения имущественной обособленности. Данное допущение закреплено в документе первого уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета – в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» (см. п. 2 ст. 8): «имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации».

Упоминается допущение имущественной обособленности и в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» – «при формировании учетной политики предполагается, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций» (п. 6 ПБУ 1/98) [29].

Следует подчеркнуть, что в указанной норме Федерального закона «О бухгалтерском учете» речь идет лишь об обособленном учете, а не о учете внебалансовом. На практике (исходя из приведенных выше разъяснений государственных органов) данная норма зачастую толкуется значительно шире, чем является таковой на самом деле, и поэтому право собственности традиционно трактуется как необходимое условие признания и списания всех активов в бухгалтерском учете, в связи с чем факты реального владения и пользования активами отражаются путем признания объектов за балансом.

То есть, при отражении активов в соответствии с требованиями российского законодательства по бухгалтерскому учету юридическая форма по-прежнему превалирует над экономическим содержанием.

Допущение имущественной обособленности, закрепленное в качестве основного принципа в российском бухгалтерском законодательстве, прямо связывается с гражданско-правовым понятием «обособленное имущество» (пункт 1 статьи 48 ГК РФ) [30].

Гражданским кодексом РФ указаны те правовые формы, в которых может быть выражено имущественное обособление юридического лица: право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления (1 статьи 209 ГК РФ).

В то же время, данный перечень прав, входящих в содержание права собственности, не является исчерпывающим. В него также могут и должны входить другие права, прежде всего право управления и право контроля. По мере экономического развития общества содержание права собственности не остается неизменным. Свидетельством тому служат упомянутое право управления и право контроля, которые приобретают важное значение в современный период, когда управление имуществом, прежде всего предприятиями, принадлежащими собственникам, переходит в руки профессиональных управляющих [31].

Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняе-

мые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, распоряжаться им иным образом (пункт 2 статьи 209 ГК РФ).

При этом положение пункта 2 статьи 209 ГК РФ о том, что собственник может передавать другим лицам, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, вызывает сомнение. В действительности речь идет о передаче имущества во владение, пользование и распоряжение других лиц, границы которых определяются собственником, но не самого права как возможности владения, пользования и распоряжения принадлежащим ему имуществом. Иначе при передаче всех указанных трех прав он лишается права собственности.

Помимо прямого перечисления правовых форм, в которых может быть выражено имущественное обособление юридического лица, статья 131 ГК РФ предусматривает обязательную регистрацию права собственности на недвижимые вещи и переход права собственности.

В случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом (п. 2 ст. 223 ГК РФ).

В соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» [32], вступившим в силу с 31 января 1998 г., государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним представляет юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения, перехода и прекращения права собственности на недвижимые вещи.

В ряде положений по бухгалтерскому учету, например, в ПБУ 5/01 [33], 14/2000 [34] указано, что положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о тех или иных активах, находящихся в организации «на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления».

Текст ПБУ 6/01 (в отличие от ПБУ 6/97) прямо не связывает признание в бухгалтерском учете основных средств с наличием у организации права собственности [35].

В тексте ПБУ 6/01 критерий наличия права собственности, при постановке на учет объектов основных средств, не рассматривается вовсе, и даже косвенным образом его невозможно вывести из норм стандарта.

Напротив, в некоторых из них говорится о том, что основные средства могут приниматься к учету и при отсутствии права собственности. Так, в п. 20 ПБУ 6/01 в качестве примера нормативно-правового ограничения срока полезного использования объекта основных средств назван срок его аренды. Следовательно, арендованные объекты могут амортизироваться и приниматься к учету в качестве основных средств на баланс организации.

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, содержится более четкая норма, прямо указывающая на то, что у организации может и не быть права собственности на объекты основных средств. В пункте 21 Методических указаний по учету

ОС представлен целый перечень категорий основных средств, классифицированных в зависимости от имеющих у организации прав на них. В этом перечне основные средства, принадлежащие организации на праве собственности, рассматриваются в качестве одной из категорий ее основных средств. Наряду с другими в этом перечне фигурируют также основные средства, полученные организацией в аренду и в безвозмездное пользование, то есть те, на которые у организации по определению отсутствует право собственности.

В тех же Методических указаниях по учету основных средств приводится еще один способ принятия на учет объектов основных средств, на которые у организации нет права собственности. Согласно п. 52 Методических указаний по учету основных средств по фактически эксплуатируемым объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены и переданы на государственную регистрацию соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, амортизация начисляется в общем порядке с 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. При принятии этих объектов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств после государственной регистрации уточняется ранее начисленная сумма амортизации. Такие объекты недвижимости допускается принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Другие нормативные акты также содержат частные нормы, рассматривающие возможность признавать активы при отсутствии у организации права собственности на них. Например, ст. 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» [36] содержит норму, согласно которой предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению.

Статьей 11 того же Закона установлено, что правом собственности на предмет лизинга обладает лизингодатель. Правомочия владения и пользования предметом лизинга (две из трех составляющих права собственности) переходят к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено иное. Право распоряжаться предметом лизинга остается у лизингодателя, который в том числе может изъять предмет лизинга из владения и пользования у лизингополучателя в случаях и в порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации и договором лизинга. Приведенные нормы позволяют учитывать на балансе активы, в отношении которых у организации нет права собственности.

Рассмотренные нормы согласуются с правилами бухгалтерского учета, изложенными в официальных документах Минфина России. В частности, согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н [37], счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в аренде (наряду с другими основаниями владения и пользования). Кроме того, Планом счетов предусмотрен специальный забалансовый счет 011 «Основные средства, сданные в аренду». На нем отра-

жается информация о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя).

Пункт 32 ПБУ 6/01 признает возможность эксплуатации объектов, находящихся в процессе государственной регистрации, однако прямо не перечисляет их в качестве основных средств: «в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация: «об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации».

Пунктом 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности [38] устанавливается, что не оформленные актами приемки – передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости) затраты являются незавершенными капитальными вложениями. С другой стороны (п. 52 Приказа Минфина России № 91н), если оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче и документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируются, данные объекты позволяют классифицировать как основные средства (с выделением на отдельном субсчете). При анализе указанных нормативных документов напрашиваются следующие выводы:

- помимо государственной регистрации, Минфин России устанавливает прямую зависимость, при классификации активов, между наличием, либо отсутствием первичных документов. Если актив фактически эксплуатируется, но не оформлен первичными документами (в силу обстоятельств, либо намерено) то эти затраты будут классифицироваться в бухгалтерском учете как незавершенные капитальные вложения.
- если по объектам недвижимости закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче и объект фактически эксплуатируется, но документы не переданы на государственную регистрацию (опять таки в силу обстоятельств, либо намерено), то эти активы будут классифицироваться в бухгалтерском учете как незавершенные капитальные вложения.

Таким образом, исходя из содержания нормативных документов, на сегодняшний день, ввод основного средства в эксплуатацию должен осуществляться при наличии соответствующих документов (в том числе актов приемки – передачи и документов, подтверждающих государственную регистрацию, либо передачу на государственную регистрацию). Следовательно, возникает противоречие между юридической формой операции – невозможностью признания объекта в качестве реального актива (ресурса, приносящего доход предприятию) из-за отсутствия первичного документа и юридической регистрации – и ее экономического содержания.

И после принятия ПБУ 6/01, несмотря на тот факт, что Положение прямо не связывает признание основных средств в бухгалтерском учете с наличием права собственности, это противоречие не было разрешено.

Следует отметить, что в том же ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», где формулируется допущение имущественной обособленности, одновременно устанавливается, что учетная политика организации должна обеспечивать, в том числе «отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономиче-

ского содержания фактов и условий хозяйствования (требования приоритета содержания перед формой)». Возникает вопрос: можно ли применять допущение имущественной обособленности и при этом соблюдать требование приоритета содержания перед формой?

Указанные положения нормативных актов вызывают множество проблем при их практическом применении. Так, к примеру, при проведении аудита на одном из предприятий, соискатель был свидетелем следующей ситуации:

Предприятие в течение нескольких лет осуществляло подрядным способом капитальные вложения в строительство цехов, помимо строительства самих цехов договором предусматривалась установка и наладка оборудования и технологических линий. Финансирование данных капитальных вложений осуществлялось как за счет собственных, так и за счет привлеченных средств (кредиты и займы).

В соответствии с Актами ф.№КС-14 данные объекты были завершены капитальным строительством и приняты в эксплуатацию 08.05.03 г.

Новые цеха приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств 30.07.03 года, то есть с момента подачи документов на государственную регистрацию прав собственности на эти объекты.

На эту же дату оформлены Акты приема-передачи основных средств ф. № ОС-1 и ф.№ОС-1а и отражен в бухгалтерском учете предприятия ввод объектов в эксплуатацию.

Балансовая стоимость всего комплекса вновь введенных основных средств составила 1,5 млрд. руб. Вновь введенные цеха включают в себя 397 объектов основных средств, в том числе здания, сооружения, оборудование.

Таким образом, строительство завершено и объект передан заказчику по акту приемки в эксплуатацию в срок, но права собственника на объект недвижимости зарегистрированы в установленном порядке по истечении 2-х месяцев с даты подписания Акта о приемке в эксплуатацию законченного строительством объекта ф. №КС-14.

При проведении аналитических процедур было установлено, что фактический выпуск продукции одним из цехов осуществлялся с января 2003 г., другим – с апреля.

В связи с тем, что фактически выпуск продукции вышеуказанными цехами начат до ввода их в эксплуатацию, сумма недоначисленной амортизации по фактически эксплуатируемым объектам ОС за период с января по июль 2003 года, по расчетам аудиторов, составили 47 млн. руб.

В период с 01.01.03 г. по 30.07.03 г. проценты по займам и кредитам, использованным на приобретение инвестиционных активов, были включены в их стоимость и составили по расчетам аудиторов 20 млн. руб., то есть включение затрат по предоставленным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционных активов не было прекращено с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

В расчет среднегодовой стоимости имущества указанные основные средства включены с момента регистрации права собственности, т. е. в конце 3-го, а не 2-го квартала 2003 г., как следовало бы. В результате произошло занижение налога на имущество, подлежащего уплате в бюджет во 2 квартале 2003 г. Общая сумма за-

нижения по расчетам аудиторов составила 6,6 млн. руб. (с учетом суммы недоначисленной амортизации и процентов по займам необоснованно отнесенных на увеличение стоимости основных средств – 5,3 млн. руб.).

В результате изложенной ситуации, в силу нормативных документов действовавших в проверяемом периоде (ПБУ 6/01, Положение № 1072 [39, ПБУ 15/01, Письмо Минфина РФ № 16-00-14/121 [40], Письмо МНС РФ № ВТ-6-04/350), оказались искажены следующие показатели бухгалтерского баланса:

- показатели строки 120 «Основные средства» завышены на 67 (47+20) млн. руб.;
- показатели строки 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» завышены на 71 (47+20+4) млн. руб.;
- показатели строки 626 «Задолженность по налогам и сборам» занижены на 4 млн. руб. (в т. ч. задолженность по налогу на имущество занижена на 5,3 млн. руб., и задолженность по налогу на прибыль завышена на 1,3 млн. руб.).

Так же данные ошибки привели к следующим искажениям отчета о прибылях и убытках:

- показатели строки 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» занижены на сумму 47 млн. руб.;
- показатели строки 100 «Прочие операционные расходы» занижены на сумму 25,3 (20+5,3) млн. руб.;
- показатели строки 150 «Текущий налог на прибыль» завышены на сумму 1,3 млн. руб.;
- показатели строки 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» завышены на сумму 71 (47+20+4) млн. руб.

Данное нарушение превысило выбранный для целей аудита уровень существенности и послужило основанием для включения соответствующей оговорки в аудиторское заключение. Будь правила бухгалтерского учета на тот момент более четкими и однозначными, если бы объект можно было классифицировать как основное средство в момент начала фактической эксплуатации, указанные проблемы у предприятия наверняка бы не возникли.

Аналогичный пример содержится в книге Николаевой С.А., Безрученко Г.А., Галдиной А.А. «Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования»:

«Предположим, приобретается здание, которое пригодно для эксплуатации. Фактически предприятие уже пользуется этим зданием, платит за коммунальные услуги. Вместе с тем, пока не получены документы, подтверждающие государственную регистрацию объекта отражается в бухгалтерском учете как капитальные затраты и не признается основным средством до получения соответствующих документов, амортизация по нему не начисляется, а затраты, связанные с его эксплуатацией, относятся на увеличение фактических затрат на приобретение».

В данной ситуации, с одной стороны, происходит завышение активов организации поскольку фактические затраты на приобретение признаются затраты, которые не связаны с самим процессом приобретения актива и доведением его до состояния пригодного к эксплуатации. Не начисляется амортизация по объектам, которые фактически введены в эксплуатацию, но в бухгалтерском учете отражены как капитальные затраты (то есть не признаны основными средствами).

С другой стороны, происходит занижение расходов, признанных бухгалтерской отчетности, так как произведенные затраты по эксплуатации объекта до его признания в качестве объекта основных средств при-

знаются не одновременно в том отчетном периоде, в котором они возникли, а капитализируются. Кроме того, амортизационные отчисления, до признания объекта основным средством, не начисляются, соответственно, не признаются расходами отчетного периода.

Интересна ситуация, когда приобретенный объект не подлежит государственной регистрации, но право собственности на который, по условиям договора, еще не перешло к организации.

К примеру, приобретено оборудование, причем оборудование получено по акту приема-передачи, фактически используется организацией, но право собственности на приобретенный объект переходит по условиям договора в момент полной оплаты приобретенного объекта поставщику. Рассрочка платежа, по условиям договора – 1 год.

Исходя из трактовки ПБУ 6/01 Минфином России, высказанной в письме от 5 мая 2003 г. № 16-00-14/150 указанное оборудование должно числиться у покупателя в составе капитальных вложений до момента перехода права собственности, то есть до момента полной оплаты задолженности перед поставщиком оборудования. Опять таки, в данной ситуации, происходит завышение первоначальной стоимости объекта на суммы затрат, связанных с его эксплуатацией и амортизация по объекту не начисляется до момента перехода права собственности. Кроме того, сразу же возникает вопрос: кто до момента перехода права собственности должен платить налог на имущество, продавец или покупатель? Этот вопрос интересен вдвойне, так как налоговая база по налогу на имущество определяется по данным бухгалтерского учета, и все каверзные вопросы появляются именно на стыке бухгалтерского учета и налогообложения.

Свою позицию по этому вопросу изложили специалисты Минфина России в Письме от 05.08.2005 N 03-06-01-04/317 [41]. Они в частности утверждают, что выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату одновременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету, приведенных в п. 2 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, исходя из чего делаются выводы – «...данное оборудование подлежит налогообложению налогом на имущество организаций у продавца до момента перехода права собственности к покупателю, т.е. до списания его с бухгалтерского учета продавца. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. При этом актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при одновременном выполнении условий, предусмотренных ПБУ 6/01».

На наш взгляд, упомянув момент перехода права собственности как основной при принятии основных средств к учету, специалисты Минфина России поспешили с выводами, и именно потому, что имущество принимается к учету в качестве основных средств, если выполняется ряд условий установленных п. 4 ПБУ 6/01.

В ситуации, которую рассматривает Минфин, именно у покупателя одновременно соблюдается весь указанный ряд условий. В момент заключения договора купли-продажи и передачи оборудования покупателю у про-

давца сразу перестают выполняться эти условия. Основное средство уже не используется в деятельности фирмы, следовательно, доход не приносит. Организация фактически уже его продала и об использовании в течение длительного времени речи быть не может, равно как и предположений о последующей перепродаже. Доход в будущем объект не принесет, так как он уже продан и свой доход (то есть увеличение экономических выгод в результате поступления активов в виде дебиторской задолженности) уже принес, в момент подписания акта приема-передачи основного средства.

Получается, что для продавца оборудование не является уже основным средством и его нужно списать со счета 01. Тем более этого требует п. 29 ПБУ 6/01. В нем четко сказано, что «стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета». Абсолютно идентичное требование содержится и в пункте 75 Методических указаний.

Как известно, законодательство не устанавливает срок подачи документов на регистрацию недвижимости (ст. 164, и 223 ГК РФ, п.3 ст.13 Федерального закона от 21.07.97 №122-ФЗ). Факт, что правила бухучета дают право самостоятельно решать когда переводить такие объекты на счет 01 – с момента регистрации или подачи документов на регистрацию (п. 52 Приказа Минфина России от 13.10.03 №91н). Пользуясь указанной свободой, многие предприятия намеренно оттягивали момент признания основного средства и соответственно момент возникновения налогового обязательства по налогу на имущество. В этой связи интересен ответ Минфина России (Письмо №03-06-01-04/151 от 03.08.2006 г.) на один из частных запросов относительно учета объектов недвижимого имущества в бухгалтерском учете в составе капитальных вложений и исчисления налога на имущество организаций.

В указанном Письме Минфин утверждает, что если первоначальная стоимость объекта сформирована на основании п.52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств и он используется в хозяйственной деятельности, то он отвечает всем признакам основного средства (?). А значит, независимо от подачи документов на регистрацию он должен учитываться в составе основных средств, из чего делается вывод о том, что объект включается в налоговую базу по налогу на имущество в соответствии со ст. 374 части второй Налогового кодекса Российской Федерации [42].

То есть, как только дело касается налога на имущество, Минфин России применяет «двойные стандарты» – с одной стороны в предыдущих разъяснениях (Письма № 16-00-14/121, № 04-02-05/1/43), утверждает, что регистрация права собственности есть основной критерий при принятии основных средств к учету, с другой стороны, в Письме №03-06-01-04/151 от 03.08.2006 г., делается вывод о том, что если первоначальная стоимость объекта сформирована и он используется в хозяйственной деятельности, то он должен учитываться в составе основных средств вне зависимости от факта регистрации права собственности [43].

Отметим, что фактическое получение (передача) объекта также не должно служить абсолютным признаком принятия на баланс (списания с баланса) объекта. Здесь необходим контроль за поступлением эко-

номических выгод и переход экономических рисков. Например, договором может быть запрещено использовать объект недвижимости получающей стороной до того, как перейдет право собственности и будут выданы документы о государственной регистрации этого права. В таком случае фактическое получение объекта, оформленное актом приемки-передачи, будет свидетельствовать только о том, что объект доступен, а это не служит достаточным основанием для его признания в качестве актива. В то же время передающая сторона вправе списать его с баланса. Таким образом, объект может в течение какого-то срока не являться активом ни одной из сторон, так как никто не извлекает из него экономических выгод и не контролирует их поступление. Условиями договора объект фактически выведен на время из хозяйственного оборота.

В подавляющем большинстве случаев в отношении запасов контроль за поступлением экономических выгод непосредственно связан с правом собственности.

Методические указания по учету МПЗ, напрямую указывают на балансовую принадлежность активов в зависимости от права собственности. Если у организации нет права собственности (права хозяйственного ведения или оперативного управления соответственно) на поступившие материальные ценности, они должны учитываться на забалансовых счетах (абз. 3 п. 10 Методических указаний по учету МПЗ).

Для выполнения п. 10 Методических указаний по учету МПЗ имеются принципиальные основания, если принять во внимание требование о контроле экономических выгод, содержащееся в МСФО. Маловероятно, что организация в силах контролировать поступление экономических выгод в отношении МПЗ, если у нее отсутствует право собственности. В частности, выгода от товаров поступает в результате их продажи, но организация по общему правилу не может распоряжаться имуществом, на которое у нее нет права собственности, следовательно, не может контролировать экономические выгоды от несобственных товаров. Выгода от сырья и материалов, подлежащих переработке, зависит от производства продукции. Однако организация в обычной ситуации не может начать переработку предметов, на которые у нее отсутствует право собственности. Значит, контролировать поступление экономических выгод от несобственных материалов также невозможно. Поэтому относительно полученные МПЗ к активам можно после приобретения такого права.

В отличие от МПЗ контроль за поступлением экономических выгод от внеоборотных активов чаще всего связан не с правом собственности, а с фактическим владением объектом. Поэтому (если договором не установлены специальные условия использования) принятие на баланс объекта в качестве внеоборотного актива должно ориентироваться не на получение права собственности, а на фактическое получение объекта.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что допущение имущественной обособленности, которое принято в качестве основополагающего в российских нормативных актах, вступает в противоречие с требованием приоритета содержания перед формой. Закрепление допущения имущественной обособленности на уровне законодательства по бухгалтерскому учету (см. п.2 ст.8 Федерального закона «О бухгалтерском учете») ставит под сомнение возможность применения иного критерия, чем право собственности, для призна-

ния основных средств в бухгалтерской отчетности организации. При этом следует отметить, что Закон четко не устанавливает порядок «обособления» в бухгалтерском учете «имущества других юридических лиц».

Право собственности не должно применяться как непосредственный критерий принятия на бухгалтерский баланс (списания с баланса) основных средств организации. Право собственности может применяться только как косвенный критерий – признак, свидетельствующий о получении (потере) организацией возможности извлекать экономические выгоды из объектов имущества. Они должны признаваться в бухгалтерском учете и отчетности на основании перехода экономических рисков и контроля за поступлением экономических выгод. Если фактическая передача объектов имущества не соответствует переходу права собственности, таким моментом в отношении МПЗ чаще (но не всегда) является переход права собственности, а в отношении внеоборотных активов – фактическая передача объекта [44].

Подход, изложенный в российских нормативных актах по бухгалтерскому учету, не соответствует принципам квалификации и признания активов, закрепленным в МСФО.

В Принципах подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам допущение имущественной обособленности не упомянуто, что связано, в первую очередь, с тем, что международные стандарты уходят от юридического основания отражения в бухгалтерском учете активов предприятия.

Надежность – есть одна из качественной характеристики финансовой отчетности, и в соответствии с Принципами подготовки МСФО, надежность информации включает в себя в том числе: достоверно представление – то есть соблюдение критериев признания и приоритет содержания над формой – сущность и экономическая реальность, а не просто юридическая форма.

Согласно Принципам МСФО «активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем». Актив признается в балансе, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию; актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена. Следовательно, в активе баланса должно быть представлено имущество, находящееся под контролем организации.

В данном определении особое внимание следует уделить словам «контролируемые компанией», здесь речь именно о контроле актива, а не только лишь о праве собственности на него. Так, Сессией №2 «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» мультимедийного курса обучения АТС International [45], понятие контроля расшифровывается следующим образом:

«Не обязательно нам выступать собственником актива, более того может оказаться так что мы – собственники, но не контролируем актив, тогда это не будет наш актив. Примером может служить применение МСФО 17 «Аренда», когда арендатор получает в свое пользование актив практически на весь срок полезной службы. Он получает экономические выгоды от этого актива до того момента, когда этот актив уже больше никому не нужен, то есть он его контролирует и получает от него экономические выгоды. А арендодатель – собственник, получает лишь арендную плату. Встает вопрос объект аренды будет показан на балансе у

арендатора который его реально контролирует, или у арендодателя – который лишь получает арендную плату? Исходя из определения актива отношение контроля определяет – кто на своем балансе покажет актив, иными словами контроль, а не собственность».

Согласно Принципам подготовки и составления финансовой отчетности, которые являются концептуальными основами для всех международных стандартов, многие активы, например имущество, связаны с юридическими правами, включая право собственности. Однако при этом право собственности не является первостепенным для признания существования актива.

Несмотря на то, что способность компании контролировать прибыль обычно возникает как результат получения юридических прав, тем не менее, статья может отвечать определению актива даже при отсутствии юридического контроля, которым является, в том числе и право собственности [46].

Обращает на себя внимание состав основных средств по МСФО, в него входят: земля, здания, машины и оборудование, прочие основные средства, предоплаты основных средств, незавершенное строительство. Предоплаты признаются основными средствами в соответствии с учетной политикой компании и при уверенности в их получении [47].

Критерии признания основных средств (в соответствии с МСФО 1 «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности») такие же, как и у остальных активов, то есть объект основных средств признается активом, когда существует достаточная вероятность, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды и себестоимость актива для компании может быть надежно оценена. Достаточная вероятность, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды, существует тогда когда к компании перешли все риски и преимущества владения.

МСФО исходят именно из экономической сущности явлений. Поэтому, применяя последовательно требования МСФО, у предприятия не возникнет проблем, связанных с признанием или непризнанием основных средств, если существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию от использования данных активов и его стоимость можно надежно оценить. При этом «контролируемый» организацией актив, признается в бухгалтерской отчетности независимо от факта его юридической регистрации.

Среди российских официальных документов по бухгалтерскому учету есть ненормативный акт, который содержит общие критерии признания имущества и обязательств на балансе организации. Это Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (далее – Концепция), (3). Согласно п. 7.2 этой Концепции имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. В соответствии с п. 8.3 Концепции имущество признается в бухгалтерском балансе, когда есть вероятность получения организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и его стоимость может быть измерена с достаточной степенью надежности. Это правило устанавливает четкий критерий признания имущества, отличный от права собственности, что полностью совпадает с принципами признания активов по МСФО и согласуется с требованием п. 7 ПБУ 1/98.

Поскольку в Положениях по бухгалтерскому учету не содержится критериев признания имущества на балансе, необходимо применять правила, установленные Концепцией. Таким образом, у организаций есть все основания руководствоваться порядком признания на балансе активов и обязательств, согласующимся с МСФО, Концепцией и с требованием п. 7 ПБУ 1/98.

Противоречие допущения имущественной обособленности и требования соблюдения приоритета содержания перед формой в конечном итоге сказывается на достоверности показателей финансовой отчетности предприятий, а также свидетельствует о недостаточной проработанности основ построения системы регулирования бухгалтерского учета в России.

Как известно, цель бухгалтерского учета – формирование информации о финансовых результатах деятельности, имуществе и обязательствах организации, для достижения указанной цели следует руководствоваться требованиями нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету, а при их отсутствии – правилами Концепции.

Исходя из требования приоритета содержания над формой, условием признания (списания) основных средств должна являться фактическая передача, если к получающей стороне перешли экономические риски и она может контролировать поступление экономических выгод от объекта. То есть, отсутствие актов приема – передачи основных средств и иных документов (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости) не должно являться основанием для неотражения основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

2.2 Основные средства непроизводственного назначения

На сегодняшний день в российском учете остается нерешенным вопрос об отражении в бухгалтерском учете и отчетности так называемых «непроизводственных» основных средств. Однако на балансе многих организаций продолжают числиться такие объекты непроизводственного назначения, как стадионы, базы отдыха, тренажеры, медицинское оборудование, аквариумы, картины и т.д., которые не используются для производства или для управленческих нужд, и исходя из квалифицирующих признаков, действующих на сегодняшний день, не должны относиться к основным средствам и учитываться на счете 01 «Основные средства».

Так ли важен вопрос учета непроизводственных основных средств и вопрос раскрытия сведений о них в бухгалтерской отчетности, стоит ли заострять на этих вопросах столь пристальное внимание? Ответ на этот вопрос следует искать в исторически сложившейся системе учета, и в той специфике, которая присуща России в целом.

Согласно Большой советской энциклопедии [48], непроизводственные основные фонды – это совокупность зданий, сооружений, предметов длительного пользования, функционирующих в непроизводственной сфере социалистического общества. Здесь же приведены следующие данные:

- «В СССР непроизводственные основные фонды растут вместе с развитием материального производства, и на его базе, являются фактором уровня жизни народа. По сравнению с 1940 Н. о. ф. выросли в 5,3 раза (на 1 января 1972), в том числе жилищного хозяйства в 4 раза. Стои-

мость Н. о. ф. составила 298 млрд. руб., или 37,3% всех основных фондов страны, в том числе стоимость жилищного хозяйства – 189 млрд. руб. (23,7%). Основная часть Н. о. ф. – объект социалистической собственности (государственной и кооперативно-колхозной).

- Непроизводственные основные фонды активно воздействуют на рост производительности труда и эффективности общественного производства. Поэтому в СССР и др. социалистических странах быстро растет сфера услуг. Развиваются жилищное строительство, народное образование, здравоохранение и культура. За 20 лет (1951–70) Н. о. ф. зарубежных социалистических стран значительно выросли: в Болгарии и Румынии более чем вдвое, в Венгрии на 76%, в Чехословакии на 74, в Польше на 55%. Они занимают большой удельный вес в структуре основных фондов народного хозяйства (1971): в Польше 41,2%, ГДР 40, Венгрии 40,4, Болгарии 33, Румынии 33,2%».

Приведенные данные свидетельствуют о масштабах роста непроизводственных основных фондов в СССР и зарубежных социалистических странах.

До начала реформирования бухгалтерского учета в России, в постсоветский период, основные средства предприятий и хозяйственных организаций представляли собой совокупность средств труда, действующих в неизменной натуральной форме в течение длительного периода как в материальном производстве, так и в непроизводственной сфере (пункт 1 ПБУ 30/76) [49].

Указанное ПБУ 30/76 сменилось Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 20 июля 1998 г. № 33н, в соответствии с которыми основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Очередные Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н., указывают квалифицирующие признаки основных средств (в состав которых не включен такой признак, как материально-вещественная форма), но не содержат определения самого понятия «основные средства» и тем более не содержат понятия «непроизводственные основные средства».

Непосредственно Положения по бухгалтерскому учету основных средств (как ПБУ 6/97, так и ПБУ 6/01) так же не дают классификацию «непроизводственным» основным средствам.

Аналогичная картина прослеживается и при изучении положений по бухгалтерскому учету и отчетности. Так, если в пункте 40 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации от 26.12.94 г. № 170, упоминались основные средства используемые в непроизводственной сфере, то в пришедшем к нему на смену Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ от 29 июля 1998 г. N 34н) места «непроизводственным» основным средствам не нашлось.

Ранее, в соответствии с Приказом Минфина России № 4 от 13 января 2000 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций», при заполнении подраздела II «Основные средства» раздела 3 «Амортизируемое имущество» Приложения к бухгалтерскому балансу формы № 5, итог строки 370 разбивался на производственные (строка 371) и непроизводственные (строка

372) основные средства. При разработке форм бухгалтерской отчетности, представляемых в установленные адреса предприятиям было рекомендовано учитывать образцы форм отчетности согласно приложению к указанному Приказу.

Заполнение форм отчетности, в тот период, осуществлялось на основании Приказа Минфина России №60н «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации». В соответствии с данным документом, к производственным основным средствам относятся объекты, «используемые в получении доходов по обычным видам деятельности организации», использование которых «направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности», к непроизводственным основным средствам относятся объекты, «не используемые при осуществлении обычных видов деятельности организации» (пп. 117, 118 Приказа Минфина России №60н). То есть, все, что связано с получением выручки (доходов от обычных видов деятельности) – производственные основные средства, а все, что не связано с получением доходов от обычных видов деятельности (используется для получения операционных доходов путем сдачи в аренду, для обслуживания законсервированного имущества и т.п.) – непроизводственные основные средства [50].

На сегодняшний день, в связи с вступлением в силу Приказа Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и отменой Приказа Минфина России № 4 от 13 января 2000 г., можно с уверенностью сказать, термин «непроизводственные» основные средства, полностью исчез из российских нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Отражение по статье «Основные средства» бухгалтерского баланса, с соответствующей детализацией объектов, используемых для непроизводственных целей, может быть непонятно пользователю:

- российский пользователь бухгалтерской отчетности, прочитав определение основных средств как ресурсов, используемых в процессах производства или управления, не поймет, в соответствии с каким правилом непроизводственные ресурсы интерпретированы в отчетности как основные средства вообще;
- западному пользователю не будет понятна сама постановка вопроса о наличии в отчетности непроизводственных основных средств, как активов, так как активы по определению представляют собой ресурсы, от которых предприятие ожидает экономической выгоды в будущем» [51].

Действительно, на практике распространена ситуация, когда на балансе организации находится имущество, удовлетворяющее следующим условиям пункта 4 ПБУ 6/01:

1. Подпункта «б» – «использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев» и
2. Подпункта «в» – «организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов»,

однако отсутствует прямая связь данного имущества с процессом производства продукции, работ, услуг, и использованием в управлении. Кроме того, способность данного имущества приносить экономические выгоды (доход) неочевидна.

После вступления в силу положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, а именно положений п. 4 вышеуказанного документа, в котором

говорится об одновременном выполнении 4-х условий для признания актива основным средством для целей бухгалтерского учета, при учете «непроизводственных» основных средств возникает ряд вопросов:

- как доказать их использование в процессе производства или в управлении,
- как доказать их связь с экономическими выгодами,
- являются ли вообще подобные активы основными средствами, или они являются расходами,
- если эти активы классифицированы как основные средства, стоит ли отражать информацию о подобных объектах в бухгалтерской отчетности – насколько необходимо и информативно разграничение основных средств в отчетности на производственные и непроизводственные для внешних и внутренних пользователей отчетности

По вопросу отражения непроизводственных основных средств в бухгалтерском учете, на сегодняшний день, имеется много различных мнений.

Так, например, в книге «Налоговый учет: Учетная политика для целей налогообложения» Николаевой С.А. указано, что не все объекты капитального строительства становятся в дальнейшем объектами основных средств. Если они не используются в производстве или не приносят предприятию доходов иным способом, то для них даты принятия на учет в составе основных средств не существует [52].

То есть, по мнению автора книги, активы не удовлетворяющие критериям признания основных средств указанных в ПБУ 6/01, а именно положений п. 4 вышеуказанного документа, не могут классифицироваться как основные средства.

В статье Михалева А.В. «Налогообложение непрофильных активов», выложенной на сайте компании «MGI Аудит-Премьер» так же делается вывод, что активы, не соответствующие критериям признания основных средств указанных в ПБУ 6/01, в учете не признаются.

В комментариях к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, Е.В. Орловой, приведена следующая точка зрения:

«.....эти объекты не могут признаваться в качестве активов, поскольку не приносят организации экономические выгоды, а должны отражаться в качестве внебалансовых расходов на субсчете 91-2 «Прочие расходы» (п.12 ПБУ 10/99) [53].

Минфин России, на один из частных запросов [54], частично разъяснил вопрос об учете основных средств непроизводственного назначения (речь в Письме шла о включении в состав основных средств холодильника для обеспечения питанием сотрудников), рассматривая их как необходимость работодателя в обеспечении нормальных условий труда сотрудников, при условии наличия соответствующих записей в коллективном договоре организации.

Примечателен тот факт, что мнение Минфина России, по смыслу, напоминает характеристику непроизводственных основных фондов данную в Большой советской энциклопедии: «При капитализме объекты непроизводственной сферы входят в состав основного капитала и являются для класса капиталистов таким же средством эксплуатации трудящихся и извлечения прибавочной стоимости, как и заводы, фабрики, электростанции и т.п.» [55].

Исходя из подобных ответов, некоторыми специалистами делаются интересные выводы, так на один из частных вопросов о порядке отражения в бухгалтер-

ском учете основных средств непроизводственного назначения, на сайте фирмы «1-С» выложен ответ со следующими выводами [56]:

- «.....с точки зрения Минфина России, любое имущество, приобретаемое организацией, принимает участие в процессе производства или служит в управленческих целях, хотя часто подобное участие косвенно и его очень трудно отследить».
- «.....так называемые «непроизводственные основные средства» подпадают под регулирование вышеназванным ПБУ 6/01. Соответственно, и амортизация по таким основным средствам исчисляется в общеустановленном для основных средств порядке.

В другой своей работе «Сближение учетных систем» [57], С.А. Николаева, по вопросу учета непроизводственных объектов основных средств, рассматривает уже с нескольких точек зрения.

В случае если организация может обосновать связь рассматриваемых объектов с объектами, которые непосредственно участвуют в процессе производства или управления, доказать их косвенное влияние на процесс получения будущей экономической выгоды, а следовательно, на необходимость их воспроизводства, то подобные объекты признаются основными средствами. Амортизационные отчисления и затраты на обслуживание указанных объектов будут признаваться в общем порядке – расходами по обычным видам деятельности.

В случае если организация не может (или не хочет) обосновывать участие объектов, даже косвенное, в процессе производства с целью получения экономических выгод, автор предлагает два варианта учета:

1. Приобретенные объекты признаются в качестве расхода периода, сами объекты учитываются за балансом, амортизация соответственно по ним не начисляется. Затраты на содержание указанных объектов признаются внебалансовыми расходами и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».
2. Приобретенные объекты учитываются на счете 01, субсчет «Объекты непроизводственного назначения», то есть формально они учитываются как основные средства, но реально от них отделены. Затраты на содержание указанных объектов признаются внебалансовыми расходами. Начисление амортизации, по данным объектам предлагается осуществлять одним из следующих способов:
 - за балансом в конце отчетного года по нормам, рассчитанным организацией на основании срока полезного использования объекта.
 - Амортизация начисляется в обычном порядке. В обоснование этого способа автором приводится довод о необходимости воспроизводства подобных объектов. Никакие запреты нормативных документов не могут отменить экономику производимых операций.

Проблема классификации непроизводственных основных средств рассмотрена так же в публикациях [58] заместителя Директора департамента аудиторских услуг АКГ «РБС», Ефремовой А.А.

Автор изначально разграничивает сферу производства и непроизводственную сферу, при этом основные средства, относящиеся по классификатору к сфере образования, медицинского обслуживания, спортивного инвентаря и т.п., по мнению автора, не обязательно будут являться непроизводственными. В случае если основные средства «работают» в подразделениях, услуги которых оплачиваются, а значит, обеспечивают получение выручки (чаще всего такие подразделения оказывают платные услуги на сторону и бесплатные или со скидкой – собственным работникам), то такие основные средства признаются в качестве производственных.

То есть, классификация непроизводственных фондов как основных средств ставится в зависимость от наличия выручки от эксплуатации объекта. В случае наличия выручки от использования непроизводственных основных средств, они приобретают все признаки подразделений производственных – самостоятельно формируют затраты и частично или полностью покрывают их за счет выручки, получаемой от потребителей услуг.

В то же время, в случае эксплуатации «непроизводственных» основных средств подразделениями, не имеющими выручки (услуги которых не реализуются), порядок их учета принципиально изменен в пользу совершенно новых подходов. Автор приводит два подхода классификации «непроизводственных» основных и при этом подчеркивает, что оба подхода нормативно не приняты:

1. Основные средства непроизводственной сферы это активы, «работающие» на поддержание рабочей силы в рабочем состоянии. При таком подходе все основные средства становятся производственными, необходимыми для «использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг». Автор считает, что данный подход ближе к международной практике, однако достаточно рискован и нормативно не обоснован.
2. Затраты на приобретение основных средств непроизводственной сферы (не приносящих выручки или иного прямого экономического дохода), трактуются в качестве расходов, так как активами такие объекты признаны быть не могут, а иных путей, кроме признания актива или расхода методология бухгалтерского учета не содержит.

Автор публикации рекомендует до принятия нормативных разъяснений по данному вопросу придерживаться некоторого «промежуточного» подхода: считать основные средства «работающими» на поддержание рабочей силы в рабочем состоянии (т.е. производственными), но при этом все связанные с ними расходы (амортизацию, эксплуатационные расходы, расходы на ремонт и т.п.) считать не расходами по обычным видам деятельности, а внереализационными расходами на основании п.12 ПБУ 10/99 «Расходы организации».

На практике отсутствие сведений в отчетности о непроизводственных основных средствах может привести к возникновению некоторых проблем, к примеру у потенциального инвестора.

Предположим, некто заинтересован в приобретении промышленной компании (либо ее части). С этой целью изучается отчетность компаний А и Б, производится ее сопоставление. Предположим, что согласно сведениям отраженным в бухгалтерских балансах обеих компаний, балансовая стоимость основных средств по состоянию на 01.01.06 г. составляла по 1 млн. руб., какие либо иные (дополнительные) сведения об основных средствах в отчетности компаний отсутствуют.

При ближайшем рассмотрении структуры основных средств оказывается, что у компании А, в отличие от компании Б, в составе основных средств числятся – детский сад, больница и база отдыха, балансовая стоимость которых составляет 0,8 млн. руб. Отчетность компаний А и Б в данном случае не будет сопоставимой, более того, отчетность компании А можно назвать в данном случае и недостоверной, но только формально, ведь законодательно не установлено выделение «непроизводственных» основных средств в отчетности.

Продолжим наш пример. Предположим кроме компаний А и Б, инвестор изучил и отчетность компании В, которая в течении 2005 года приобрела основных средств на 1 млн. руб., в том числе «непроизводствен-

ных» – 0,5 млн. руб. Основные средства производственного назначения отражены в бухгалтерском балансе по состоянию на 01.01.06 г. в сумме – 0,5 млн. руб., «непроизводственные» – отражены в 2005 г. в отчете о прибылях и убытках в составе внереализационных расходов. Отчетность компаний А, Б, В, в данном случае, абсолютно не сопоставима между собой.

В данных примерах речь не ведется об амортизации этих активов, о расходах на их содержание, капитальном и текущем ремонте, затратах на реконструкцию и модернизацию и т.д. С учетом этих расходов вариантность отражения расходов в бухгалтерском учете и отчетности на примерах компаний А, Б, В возрастает и усложняется в несколько раз. Сможет ли сторонний пользователь отчетности (в нашем случае инвестор) реально оценить положение и с достаточной степенью уверенности правильно инвестировать свои средства? Понятно и сопоставима ли отчетность данных компаний?

Проблема учета «непроизводственных» основных средств затрагивает и налоговый учет. Как известно, объектом налогообложения налогом на имущество организаций для российских организаций, признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (ст.374 НК РФ).

То есть, списав «непроизводственный» актив в бухгалтерском учете во внереализационные расходы и не признав его в качестве основного средства, предприятие занижает налоговую базу по налогу на имущество.

Но вряд ли главный бухгалтер примет на себя ответственность за непризнание таких объектов на счете 01 «Основные средства», участвующем в расчете налога на имущество согласно ст.374 НК РФ. Из этого следует, что в целях уменьшения налоговых рисков, в части налога на имущество, объекты непроизводственного назначения в большинстве случаев формально учитываются организациями на счете 01 «Основные средства».

Согласно пункту 1 статьи 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно в порядке, установленном статьей 259 Кодекса. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Соответственно, в случаях, когда основные средства не используются непосредственно в производственном процессе, налогоплательщикам зачастую приходится спорить с налоговыми органами о правомерности отнесения таких объектов к амортизируемому имуществу (за исключением объектов социально-культурной сферы перечисленных в статье 275.1. НК РФ и используемых в деятельности обслуживающих производств и хозяйств).

Картина становится еще интересней, если организация подобные основные средства списывала единовременно, не уменьшая налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

К примеру, организацией приобретена видеокамера. Прямая связь данного имущества с процессом производства продукции, работ, услуг, и использованием в

управлении отсутствует, в связи с чем для целей бухгалтерского учета, были признаны внереализационные расходы в сумме фактических затрат на приобретение видеокамеры. Данные расходы не были учтены при исчислении налога на прибыль, так как не удовлетворяют критериям амортизируемого имущества и не являются внереализационными расходами.

Если по прошествии определенного времени предприятие решит реализовать видеокамеру, то и в бухгалтерском и в налоговом учете могут возникнуть следующие проблемы:

1. Невозможность документального подтверждения первоначальной стоимости объекта, что связано со сроками хранения документов.
2. Невозможность определения остаточной стоимости объекта, так как ни в налоговом ни в бухгалтерском учете соответствующий учет вести не будет, так как объект списан с баланса.
3. В связи с невозможностью определения первоначальной и остаточной стоимости объекта налог на прибыль будет исчислен со всей суммы реализации.

Разнообразие мнений по вопросу отражения в бухгалтерском учете «непроизводственных» основных средств не может не сказаться на достоверности учета отчетности в целом, бухгалтера не могут принять одну норму законодательства не нарушив другую норму, что зачастую приводит к спорам с налоговыми органами и к проблемам при проведении аудиторских проверок.

Так же необходимо сказать несколько слов о качественных характеристиках информации представленной в отчетности. В Законе «О бухгалтерском учете» говорится, что информация, предоставляемая пользователям, должна быть полной и достоверной. Главное же требование МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» – финансовая отчетность должна быть достоверно представлена и соответствовать МСФО.

Принципы подготовки финансовой отчетности по МСФО предъявляют больше требований к качеству информации, отражаемой в отчетности. Основные качественные характеристики касаются представления информации и содержания информации. К характеристикам представления информации относятся:

- понятность – предполагается, что пользователи финансовой отчетности должны иметь достаточные знания в области бухгалтерского учета, а информация о сложных вопросах не должна исключаться из отчетности ради облегчения ее понимания;
- сопоставимость – информация должна давать пользователям возможность сравнивать финансовую отчетность одной компании за разные отчетные периоды и финансовую отчетность разных компаний, чтобы оценить их финансовое положение и результаты деятельности.

К характеристикам содержания информации относятся:

- уместность – это значит, что информация должна быть существенной (однако критерии существенности МСФО не установлены, за исключением МСФО 14 «Сегментная отчетность»), представляться своевременно и затраты на подготовку информации не должны превышать получаемых от нее выгод;
- надежность – включает достоверное представление (необходимо соблюсти все критерии признания, в Принципах их два: объект должен быть надежно оценен и существует вероятность получения или оттока будущих экономических выгод, связанных с объектом); приоритет содержания над формой; непредвзятость информации, полноту и осмотрительность.

Финансовая отчетность подготовленная по МСФО должна быть достоверно представлена и соответствовать МСФО, это справедливо и в отношении основных

средств. В частности, в соответствии с МСФО 16, термин «основные средства» определен именно как материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей и которые предполагается использовать в течение более чем одного периода, то есть данное определение продублировано и в отечественном учете (через указание квалифицирующих признаков (п.4 ПБУ 6/01)). Отсюда можно сделать вывод, что при подготовке отчетности в соответствии с МСФО будут возникать (и возникают) те же самые проблемы с «непроизводственными» основными средствами, что и при подготовке отчетности в соответствии с требованиями российского законодательства в области бухгалтерского учета. Данное утверждение можно подкрепить реальным примером.

Так, Примечания к финансовой отчетности ОАО Региональный акционерный коммерческий банк «Москва» подготовленной по состоянию на 31 декабря 2004 года, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)³ содержит следующие сведения об основных средствах:

В соответствии с разделом 4 «Принципы учетной политики» указанной отчетности, начисление амортизации производится на основе линейного метода с использованием установленных ежегодных норм по каждой группе основных средств (табл. 3).

Таблица 3

УСТАНОВЛЕННЫЕ ЕЖЕГОДНЫЕ НОРМЫ ПО КАЖДОЙ ГРУППЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Группы основных средств	Норма
Здания и вложения в арендованные активы	2%
Транспортные средства	10%
Рабочие машины и оборудование	20%
Вычислительная техника	30%
Банковское оборудование	10%
Стационарное оборудование	7%
Инвентарь и принадлежности	10%
Грузовой и специальный автотранспорт	10%
Мебель	10%
Основные средства непроизводственного назначения	20%

В разделе 10 «Имущество» указанной выше отчетности, приведены следующие сведения об основных средствах в разрезе их видов и движений (табл. 4).

То есть, ОАО Региональный акционерный коммерческий банк «Москва», в целях составления финансовой отчетности подготовленной в соответствии с МСФО, учитывает в составе основных средств, в том числе «непроизводственные» основные средства. При этом источник списания затрат на содержание этих, «непроизводственных» объектов (амортизация, ремонт и т.д.) из представленной отчетности не ясен, что возможно связано с несущественностью указанных расходов.

В противоположность отчетности ОАО РАКБ «Москва», составленной на основе МСФО, поставим аналогичную отчетность ОАО «РАО ЕЭС» за 1 полугодие 2005 года⁴.

В соответствии с подпунктом «Обязательства в социальной сфере» Примечаний 24 «Договорные обязательства» общества Группы (а их около 250) вносят вклад в техническое обслуживание и поддержание ме-

³ http://www.moscow-bank.ru/files/mcfo_moskva.tif

⁴ www.rao-ees.ru/ru/investor/finans/eesr_2005_1.pdf

стных инфраструктур, а так же в улучшение благосостояния ее работников, занятых на производстве. В частности, общества Группы участвуют в строительстве, развитии и содержании жилищного фонда, лечебно-оздоровительных учреждений, транспортной службы и удовлетворении прочих социальных нужд в тех регионах, в которых осуществляет свою деятельность.

Таблица 4

СВЕДЕНИЯ ОБ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВАХ

Тыс. руб.

Показатели	Здания	Транспортные средства	Офисное и компьютерное оборудование	Непроизводственного назначения	Итого
Остаточная стоимость на 31 декабря 2003 года	-	1 299	3 484	136	4 919
Первоначальная стоимость					
Остаток на начало года	-	2 221	13 195	374	15 790
Поступления	-	-	188	-	188
Выбытия	-	-	(397)	-	(397)
Остаток на конец года	-	2 221	12 986	374	15 581
Накопленная амортизация					
Остаток на начало года	-	922	9 712	237	10 871
Амортизационные отчисления	-	222	1 420	38	1 680
Выбытия	-	-	(394)	-	(394)
Остаток на конец года	-	1 144	10 738	275	12 157
Остаточная стоимость на 31 декабря 2004 года	-	1 077	2 248	99	3 424

В соответствии с Примечанием 4 «Краткое описание основных положений учетной политики» к консолидированной промежуточной финансовой отчетности, объекты социальной сферы не отражаются Группой в составе основных средств, поскольку считается, что в будущем они не принесут экономических выгод. Расходы по содержанию объектов социальной сферы относятся на затраты по мере их возникновения.

На основании данных представленных в консолидированном промежуточном Отчете о прибылях и убытках за шесть месяцев закончившихся 30 июня 2005 года (табл. 5).

Таблица 5

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Млн. руб.

№	Показатели	За шесть месяцев закончившихся 30 июня 2005 года	За шесть месяцев закончившихся 30 июня 2004 года
1	Итого доходов от текущей деятельности	391 110	342 728
2	Итого расходов от текущей деятельности, в том числе:	349 732	300 881
	расходы на социальную сферу	670	852

При этом «Расходы на социальную сферу» представленные в консолидированном промежуточном Отчете о прибылях и убытках за шесть месяцев закончившихся

30 июня 2005 года, возможно, включают в себя не только вновь приобретенные «непроизводственные» основные средства и расходы на их содержание, но и прочие расходы социального характера, такие как – материальная и спонсорская помощь, организация праздничных мероприятий и т.д. То есть, в отчетности ОАО «РАО ЭЭС» мы видим только некоторую «размытую» сумму расходов на социальную сферу.

Какие либо иные сведения (балансовая стоимость, первоначальная стоимость, накопленный износ и т.п.) в консолидированной промежуточной отчетности ОАО «РАО ЭЭС» за шесть месяцев закончившихся 30 июня 2005 года отчетности не содержатся.

Сопоставляя разрез информации об «непроизводственных» основных средствах представленный в отчетности ОАО «РАО ЭЭС» и ОАО РАКБ «Москва» можно сделать следующие выводы (опуская тот факт, что предприятия занимаются разными видами деятельности, и отчетность представлена компаниями за разные периоды):

1. Разрез информации об основных средствах представленный в отчетности ОАО «РАО ЭЭС» и ОАО РАКБ «Москва» несопоставим.
2. Информация об основных средствах представленная в отчетности ОАО «РАО ЭЭС», формально, более соответствует определению основных средств данному в МСФО 16, в то же время отчетность ОАО РАКБ «Москва», в части «непроизводственных» основных средств, более информативна, понятна и уместна.

Нынешнее ограничение области применения основных средств процессами производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, управления организацией, не исчерпывает как производственной, так и непроизводственной сферы возможного использования средств труда. Многие решения, определяющие порядок формирования себестоимости продукции, работ, услуг, использования фондов организации, расчетов с бюджетом, обусловленные движением и эксплуатацией основных средств, зависят от того, относятся основные средства – к производственным или непроизводственным.

Отражение в составе отчетности информации об объектах непроизводственного назначения помогает решать такие задачи бухгалтерского учета как:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Так же необходимо отметить, что МСФО не решает проблем отражения в отчетности «непроизводственных» основных средств, в связи с чем не было и нет необходимости рушить то лучшее, что оставалось в бухгалтерском учете с советских времен.

Действующий в советское время порядок вполне позволял учитывать основные средства непроизводственного назначения на балансе предприятия, осуществлять контроль за их наличием и движением, начис-

лять по ним амортизацию и отслеживать нормативные сроки эксплуатации.

В связи с этим необходимо вернуть в отечественный учет термин «непроизводственные» основные средства, четко определить порядок их учета, порядок и источники начисления амортизации.

Специфика России такова, что «непроизводственная» составляющая основных средств числящихся на балансе предприятий зачастую весьма существенна и соответственно отражение информации о них в отчетности будет представлять интерес для всех пользователей отчетности.

2.3 Учет малоценных основных средств

Как известно, в отличие от ПБУ 6/97, в ПБУ 6/01 из состава критериев основных средств выведена стоимостная составляющая.

Последствием данного решения явилось упразднение категории малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП), которые перешли в состав оборотных средств и учитываются по статье «материалы» или «незавершенное производство», в зависимости от места хранения и эксплуатации, или в состав основных средств – предметы со сроком эксплуатации более 12 месяцев.

Кроме ПБУ 6/97, стоимостной критерий ранее был нормативно закреплен в п.50 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н) и п.3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/98). При этом последние два документа представляли руководителю организации право устанавливать меньший лимит стоимости предметов для принятия к бухгалтерскому учету в составе средств в обороте.

Вместо ранее действующего стоимостного критерия признания основных средств, пунктом 18 ПБУ 6/01 (ред. от 18.05.2002г.), был введен абзац следующего содержания: «Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 рублей за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и т. п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением».

Разберем те вопросы, с которыми сталкивались бухгалтера при применении п.18 ПБУ 6/01 (ред. от 18.05.2002г.) на практике [59]: Остановимся на последних словах п.18 ПБУ 6/01: «... разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию».

То есть организациям давалось право выбора – либо списывать стоимость таких основных средств на затраты единовременно, либо амортизировать их в установленном порядке.

Наивно было предполагать, что в условиях существования в Налоговом Кодексе РФ положения о единовременном признании расходов на приобретение имущества стоимостью не более 10 000 руб., бухгалтера будут применять иной порядок, нежели единовременное списание стоимости основных средств мере отпуска их в производство или эксплуатацию и для целей бухгалтерского учета.

В большинстве случаев, бухгалтера, по аналогии с учетом налоговым, основные средства стоимостью менее 10 тыс. руб. бухгалтера признавали в составе затрат на производство (расходов на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. Здесь возникал еще один вопрос, каким образом, какой проводкой отражать данную операцию в бухгалтерском учете?

Абсолютное большинство бухгалтеров, на практике, пользовалось письмами Минфина России от 13.03.02 № 16-00-14/87 [60] и от 18.10.02 № 16-00-14/403 [61], согласно которым операция списания должна была отражаться в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет 20 (23, 25, 26) – Кредит 01 – списана стоимость основного средства.

То есть, по мнению Минфина России, основные средства стоимостью менее 10 тыс. руб. по мере отпуска их в производство или эксплуатацию подлежали списанию с баланса.

Данный порядок, рекомендованный ранее Минфином России, вызывал ряд вопросов:

1. В соответствии с п. 29 ПБУ 6/01, списанию с бухгалтерского учета, подлежат стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

Пунктом 29 ПБУ 6/01 не предусмотрено выбытие эксплуатирующихся основных средств вследствие переноса их полной стоимости на расходы.

Исходя из сложившейся, до ввода в действие ПБУ 6/01, практики учета МБП (100% начисление амортизации в момент передачи в эксплуатацию, либо 50% при передаче в эксплуатацию и 50% при выбытии), а так же исходя из экономического смысла проводимой операции, в бухгалтерском учете данную операцию логичнее было отражать следующими проводками:

- **Дебет 01 – Кредит 08 – основное средство введено в эксплуатацию;**
- **Дебет 20 (25, 26) – Кредит 02 – списана первоначальная стоимость основного средства.**

Таким образом, основное средство продолжало числиться в учете на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости со стопроцентным износом и нулевой остаточной стоимостью.

В подтверждение этого мнения сошлемся на то, что п. 18 ПБУ 6/01 относился к Разделу 3 «Амортизация основных средств» ПБУ 6/01 и в целом говорил о возможных методах амортизации для основных средств стоимостью до 10 тыс. руб., предусматривая как возможный вариант именно единовременное списание на затраты.

2. Как следовало из текста п.18 ПБУ 6/01 в целях обеспечения сохранности объектов основных средств стоимостью не более 10 тыс. руб. в организации должен был быть организован контроль за их движением.

Обращают на себя внимание первые слова п. 18 ПБУ 6/01 «объекты основных средств», они означают, что рассматриваемое имущество все-таки является именно объектом основных средств.

Это очень важный момент, из которого следует, что имущество стоимостью не более 10 тыс. руб. должно приниматься к бухгалтерскому учету в соответствии с п.4 ПБУ 6/01.

В связи с этим вовсе непонятно, зачем в целях обеспечения сохранности объектов основных средств стоимостью не более 10 тыс. руб. в организации организовывать контроль за их движением, ведь если объект основных средств признан таковым, к нему должны применяться соответствующие основным средствам правила учета, и соответственно должны применяться типовые формы документов, разработанные Госкомстатом России, позволяющие осуществлять контроль, и за движением и наличием основных средств.

На практике же, бухгалтера списывали подобные активы за баланс, при этом ни о каком документальном учете речь не велась, зачастую информация представлялась в виде списка малоценных основных средств, иногда с указанием материально – ответственных лиц.

3. При способе списания основных средств стоимостью не более 10 тыс. руб. в бухгалтерском учете по правилам рекомендованным Минфином возникали вопросы о правомерности списания на затраты стоимости их ремонта и модернизации (как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета), ведь объекты подвергнутые ремонту и модернизации на балансе предприятия не числились.

4. Далее, обратим внимание на следующие слова п. 18 ПБУ 6/01 (в старой редакции): «...стоимостью не более 10 000 рублей за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей». Данный момент так же не имел неоднозначных трактовок и толкований.

Часть авторов полагала, что сумма 10 000 руб. – это максимальная сумма, которая может быть списана на затраты одновременно и в учетной политике организациям дано право установить иной (меньший) лимит, например 5000 руб., начиная с которого основное средство подлежит амортизации в установленном порядке [62].

Другая же часть авторов, утверждала, что этот лимит, в принципе, может быть как больше, так и меньше, чем 10 000 руб. [63]. Единственным условием для установления иного лимита, по их мнению, является закрепление его размера в учетной политике организации, принимаемой для целей бухгалтерского учета, с обоснованием применения такого подхода.

Ситуация с учетом малоценных основных средств не прояснилась и после внесения изменений в ПБУ 6/01, внесенных Приказом Минфина России от 12.12.2005 № 147н.

В ПБУ 6/01 (в ред. от 12.12.2005) последний абзац п.18 был исключен, вместо него введен дополнительный абзац к п.5 ПБУ 6/01, где и объяснены новые правила учета малоценных основных средств.

В частности, согласно новой редакции п.5 ПБУ 6/01, активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 настоящего Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Практика показывает, что на многих предприятиях, суммы списанных в течение отчетного периода основ-

ных средств стоимостью менее 20 тыс. руб. весьма существенны и зачастую равноценны начисленной в течение отчетного периода амортизации по остальным основным средствам.

Записав в ПБУ 6/01, что малоценные (стоимостью не более 20 тыс. руб.) активы, которые отвечают условиям отнесения объектов к основным средствам, можно учитывать в составе материально-производственных запасов, Минфин не внес соответствующие изменения в ПБУ 5/01. В п.4 этого положения сказано, что оно не применяется в отношении активов, которые фирма использует для производства или управления в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Можно ли считать, что поскольку поправки в ПБУ 6/01 приняты позже ПБУ 5/01, то приоритет остается за ним? Так всегда рассуждали в Минфине, возможно именно поэтому там не заботились об упрощении старых норм, которые противоречили вновь вводимым.

Однако у налоговых инспекторов может оказаться противоположное мнение: что применять следует все же ПБУ 5/01, поскольку оно специально предназначено для урегулирования учета материально-производственных запасов. Постановлениями Конституционного Суда от 14 мая 2003г. № 8-П и от 29 июня 2004 г. № 13-П, прямо уточнено, что из двух противоречащих друг другу норм приоритет остается за специальной, даже если она издана раньше. Этот подход приводит к тому, что всю малоценку следует не только учитывать в составе основных средств, но и списывать путем амортизации, а значит и платить с их стоимости налог на имущество в течение всего срока полезной службы. Ведь правило списания полной стоимости малоценных основных средств при вводе их в эксплуатацию из ПБУ 6/01 исчезло.

Установив в бухучете потолок стоимости для малоценки в 20 тыс. руб., чиновники не уравнивали критерии отнесения имущества к амортизируемому в налоговом учете (сейчас он вдвое меньше (п. 1 ст. 256 НК РФ)). Увы, проекта подобных поправок в НК РФ не существует, и в ближайшее время готовиться не будет [64]. В результате, бухгалтерам, которые решат сэкономить на налоге на имущество списывая малоценку стоимостью не более 20 тыс. руб. в состав материально-производственных запасов, придется возиться с разницей по ПБУ 18/02.

Как известно, с внесением изменений в ПБУ 6/01, малоценные основные средства теперь можно будет учитывать в составе МПЗ, то есть на счете 10. Рано или поздно каждый бухгалтер столкнется с ситуацией, когда эту самую малоценку придется ремонтировать, модернизировать и реконструировать, возможно ли это? Конечно же нет, в обозримой практике советского, российского и зарубежного учета такое применение понятий «ремонт», «реконструкция», «модернизация» к материально-производственным запасам недопустимо. В случае если подобные активы списаны из состава материально-производственных запасов в производство, либо переданы в эксплуатацию, опять таки возникают проблемы с проведением их ремонта, реконструкции и модернизации, так как сами объекты, с момента списания со счета 10, фактически списываются с баланса.

Особое внимание следует обратить на ремонт и модернизацию основных средств стоимостью не более 10 тыс. руб. для целей налогового учета. Налоговые

органы полагают, что, несмотря на то, что объект изначально не был амортизируемым имуществом, он все равно продолжал оставаться основным средством в налоговом учете (Письмо Управления МНС по г. Москве от 18.09.2003 N 26-12/51423). Поэтому после проведения его модернизации стоимость объекта увеличивается. Первоначальную стоимость основного средства они предлагают складывать с расходами на модернизацию, а затем уже в зависимости от результата решать: списывать их одновременно или амортизировать.

Если в результате модернизации новая стоимость объекта будет меньше 10 тыс. руб., то организация вправе включить расходы по модернизации в состав материальных (пп.3 п.1 ст.254 НК РФ).

Если же стоимость объекта с учетом расходов на его модернизацию составит более 10 тыс. руб., то, по мнению налоговиков, объект должен быть признан амортизируемым имуществом. По нему должен быть определен срок полезного использования, норма амортизации и размер амортизационных отчислений. При этом изначально списанная стоимость объекта (в момент ввода его в эксплуатацию) не восстанавливается. Начислять амортизацию нужно только на сумму затрат по модернизации.

Не включение в состав основных средств и, соответственно, в состав амортизационного фонда информации о малоценных основных средствах приводит к существенным искажениям сведений представленных в отчетности, что снижает ее информативность о способности к воспроизводству основных средств данного предприятия.

Одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности⁵.

Источником данных для анализа хозяйственной деятельности предприятия, и в том числе для анализа использования основных средств, является прежде всего отчетность предприятия.

Ныне действующий порядок списания малоценных активов, которые по сути они являются основными средствами, приводит к тому, что они отражаются по статье материально-производственных запасов бухгалтерского баланса, либо по статьям расходов отчета о прибылях и убытках.

Кроме того информация о малоценных активах выпадает из состава информации о первоначальной стоимости основных средств приложения №5 к бухгалтерской отчетности и не находит отражения по разделу «Амортизация основных средств» указанного приложения.

Данный порядок приводит к искажению расчетных показателей движения основных средств, прежде всего таких, как:

$$\text{Козф. обновления} = \frac{\text{Стоимость поступивших ОС}}{\text{Стоимость ОС конец периода}}$$

$$\text{Срок обновления} = \frac{\text{Стоимость ОС на начало периода}}{\text{Стоимость поступивших ОС}}$$

$$\text{Козф. выбытия} = \frac{\text{Стоимость выбывших ОС}}{\text{Стоимость ОС на начало периода}}$$

$$\text{Козф. прироста} = \frac{\text{Сумма прироста ОС}}{\text{Стоимость ОС на начало периода}}$$

$$\text{Козф. обновления} = \frac{\text{Стоимость поступивших ОС}}{\text{Стоимость ОС конец года}}$$

Вывод основных средств стоимостью не более 20 тыс. руб. в момент передачи в производство либо эксплуатацию за баланс, а так же отсутствие в бухгалтерской отчетности (нарастающим итогом) сведений о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по данным основным средствам, приводит к искажению информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой как внутренним пользователям бухгалтерской отчетности, так и внешним пользователям бухгалтерской отчетности.

Эту точку зрения косвенно подтверждает пункт 44 Приказа Минфина России от 26 августа 2004 г. № 70н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету». Согласно данному документу по объектам основных средств и нематериальных активов амортизация начисляется в следующем порядке:

- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью до 1000 рублей включительно амортизация не начисляется;
- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью от 1000 рублей до 10000 рублей включительно амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;
- на объекты основных средств и нематериальных активов стоимостью свыше 10000 рублей амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

То есть, для бюджетных организаций Минфин снизил стоимостную планку по основным средствам до 1000 руб. По объектам основных средств стоимостью от 1000 руб. до 10 000 руб. Минфин вообще рекомендует начислять 100% амортизацию (а не списывать одновременно как рекомендовал коммерческим организациям), что скорее всего связано с усилением контроля за наличием и движением основных средств в бюджетных организациях.

Новый подход к признанию основных средств изложенный в ПБУ 6/01 формально соответствует МСФО 16 «Основные средства». Согласно МСФО 16, основные средства – это материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям, или для административных целей; и которые предполагается использовать в течение более чем одного периода. Но это только формально, ведь в отечественный учет введен стоимостной критерий признания основных средств – не более 20 тыс. руб.

Согласно МСФО, стоимостной критерий не является определяющим при отнесении имущества (ресурсов) к основным средствам.

⁵ Пункт. 3 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ

Имеется мнение, что списание, либо несписание малоценных активов ставится, в соответствии с МСФО, в зависимость от существенности расходов на подобных активов. Так для крупных предприятий, где основных средств стоимостью до 20 тыс. руб. немного и различия от пересчета будут незначительны, такой переоценкой активов, при трансформации финансовой отчетности из РСБУ в МСФО, часто пренебрегают, так как, вероятно, затраты на пересчет превысят выгоды от получения данной информации в отчетности по МСФО. То есть, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, компания может установить лимит, выше которого расходы капитализируются, а ниже – списываются на текущие расходы; величина такого лимита зависит от размера компании, от области ее деятельности и от других факторов [65].

Однако, еще раз следует подчеркнуть, текст МСФО 16 не содержит ни малейшего намека на возможность подобного учета малоценных основных средств. С учетом того, что в рамках проекта по совершенствованию международных стандартов Советом по МСФО с 2001 года осуществляется устранение альтернативных подходов, позиция Минфина изложенная в п.5 ПБУ 6/01 и вводящая альтернативный способ учета, все дальше уводит российский учет от международных стандартов учета. Кроме того, данная редакция п.5 ПБУ 6/01 снижает сопоставимость отчетности разных компаний между собой.

На основании изложенного выше, автор считает, что пункт 5 ПБУ 6/01, подлежит редактированию, так как нынешняя его редакция запутывает и вводит в заблуждение бухгалтеров, не имеет однозначных трактовок и противоречит сущности бухгалтерского учета.

На сегодняшний день, российская организация, помимо учета в качестве материально-производственных запасов, имеет право выбрать вариант списания на затраты основных средств стоимостью не более 20 тыс. руб. посредством начисления амортизации, как наиболее информативный и экономически оправданный, закрепив соответственно выбранный вариант учета в учетной политике.

Учет малоценных активов, согласно действующей редакции ПБУ 6/01, должен осуществляться по всем правилам установленных для основных средств, то есть с составлением Актов приемки-передачи (форма № ОС-1), Инвентарных карточек (форма № ОС-6).

В этой связи следует законодательно:

1. Исключить возможность отражения основных средств стоимостью до 20 тыс. руб. в составе материально-производственных запасов.
2. Предусмотреть возможность начисления 100% амортизации малоценных основных средств в момент передачи в производство, либо эксплуатацию.
3. Упростить документооборот малоценных основных средств, то есть разработать единую форму книги учета, предусматривающей наличие таких реквизитов как: наименование основного средства, дата приобретения, дата передачи в эксплуатацию, материально-ответственное лицо, место эксплуатации, нормативный срок службы, информация о проведенных ремонтах, реконструкциях и модернизациях.

3. ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Пожалуй самые принципиальные отличия МСФО от ПБУ, в части учета основных средств, заключаются в их оценке. В данной главе будет рассмотрена степень и природа отличий в стоимости основных средств, как ее

определяют российские стандарты и российские предприятия, и международные стандарты и иностранные партнеры, приведены принципы оценки стоимости основных средств.

3.1 Справедливая стоимость

Понятие «справедливая стоимость» не стало пока равноправным в ряду альтернативных оценок в отечественной теории бухгалтерского учета, несмотря на то, что метод оценки активов по справедливой стоимости находит все большее признание в странах, учет которых ориентируется на МСФО. Данный метод упоминается в МСФО 16 – 22, 25, 32, 33,38, 39. В частности, в МСФО 16 упоминание справедливой стоимости встречается в пунктах 6, 24-26, 31-34, 52, 72, 77, 79 (здесь и далее ссылки на пункты приведены на электронную версию русского перевода МСФО ЗАО «Аскери-АССА»).

Возникает вопрос, а кому и когда нужна реальная стоимость основных средств, оцененных по справедливой стоимости?

Для исследования отношения к принципу справедливой оценки пользователей бухгалтерской отчетности, выделим целевые группы пользователей отчетности, в той или иной мере заинтересованных в его применении.

Руководство организации заинтересовано в получении информации для принятия управленческих решений по следующим вопросам: стратегическое и тактическое планирование, составление смет, управление финансовыми средствами в краткосрочном и долгосрочном плане. Принцип справедливой оценки используется руководством организации для снижения рисков принятия управленческих решений.

Сотрудники организации нуждаются в информации, позволяющей им прогнозировать стабильность и прибыльность деятельности организации работодателя, способность своевременно выплачивать заработную плату, обеспечивать стабильную работу. Поскольку уровень заработной платы и премиальных вознаграждений зачастую зависит от прибыльности организации, сотрудники не заинтересованы в применении в учетной практике принципа справедливой оценки в тех случаях, когда оно занижает прибыль. Но в случаях, когда задолженность по заработной плате сильно обесценилась в результате инфляции, нанесла работнику прямой материальный и моральный ущерб, применение принципа справедливой оценки является основой социальных гарантий работникам предприятия.

Акционеры проявляют повышенный интерес к способности организации приносить доход на вложенный капитал, а также возможность увеличения стоимости акций. Поэтому они двояко относятся к принципу справедливой оценки: с одной стороны, явная заинтересованность, поскольку принцип справедливой оценки способствует повышению капитализации акций; с другой стороны – следование принципу справедливой оценки приводит к снижению выплаты дивидендов на акцию. Влияние принципа справедливой оценки на акционеров особенно заметно в случае, если стоимость чистых активов акционерного общества меньше его уставного капитала и резервного фонда, либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов, акционерное общество не вправе объявлять и выплачивать дивиденды (п.3 ст. 102 Гражданского Кодекса РФ).

Клиенты и покупатели зависят от организации как поставщика необходимых им товаров (работ, услуг) и заинтересованы в стабильности поставок. Чем сильнее клиенты зависят от поставщика, тем больше они заинтересованы в стабильности его финансового положения, отсюда и их заинтересованность в соблюдении принципа справедливой оценки. Однако, постоянная переоценка товарно-производственных запасов может привести к сильному колебанию отпускных цен предприятия, что двойственно может сказаться на интересах покупателей.

Поставщики и кредиторы, предоставляющие организации свои товарные и финансовые ресурсы, заинтересованы в информации, позволяющей определить надежность контрагента, вероятность своевременной оплаты, обеспеченность предоставленных кредитов. Чем больше поставщик зависит от организации как клиента, тем внимательнее он следит за его финансовым положением и результатами для оценки степени надежности и своевременности поступления оплаты. Данная группа пользователей является наиболее заинтересованной в использовании принципа справедливой оценки.

Государство в большинстве случаев является противником применения принципа справедливой оценки, так как следование ему приводит к снижению учетной прибыли, занижению объектов налогообложения. Однако здесь также неоднозначна взаимосвязь принципа справедливой оценки с фискальными интересами, так как его применение в отдельных случаях, снижая налогообложение прибыли, увеличивает налогообложение имущества.

Итак, принцип справедливой оценки, влияя на величину финансовых показателей, по разному сказывается на интересах участников хозяйственных процессов и пользователей бухгалтерской отчетности, поскольку каждая группа преследует свои цели и решает собственные задачи. Интересы пользователей бухгалтерской отчетности в отношении использования принципа справедливой оценки не только различны, но порой и противоположны.

Справедливая стоимость основных средств нужна также при продаже организации или при оценке финансового состояния организации для определения ее кредитоспособности.

Главными потребителями финансовой отчетности по МСФО являются транснациональные компании, которым необходима сопоставимость финансовой отчетности дочерних организаций, находящихся в разных странах. Она также нужна для установления справедливой стоимости акций акционерных обществ открытого типа, особенно тех, чьи акции котируются на международных биржах [66].

По мнению многих авторов, проблема справедливой оценки остается недостаточно разработанной в методологическом и организационном аспектах, что служит тормозом в процессе их внедрения в российскую практику.

Так, Н. Морина, уверена, что сегодня имеет место колоссальное отличие между российскими и международными стандартами учета основных средств. Это отличие, прежде всего, связывается автором со справедливой оценкой стоимости основных средств при переходе на МСФО. Автор считает, что эти две группы стандартов представляют разные концепции стоимо-

сти, соответственно переход на МСФО ведет не просто к корректировке сумм одной из основных статей баланса, он меняет ее сущность [67].

А.С. Бакаев так же уверен что международные стандарты требуют проведения оценки основных средств по так называемой справедливой стоимости, а вовсе не по первоначальной стоимости [68].

А.В. Сажин считает, что не определен статус справедливой оценки в иерархии элементов концептуальной основы бухгалтерского учета. Не исследовано ее соотношение с учетными принципами, влияние применения справедливой оценки на методологию и организацию бухгалтерского учета. Не раскрыта целесообразность использования справедливой оценки для удовлетворения информационных потребностей пользователей бухгалтерской отчетности [69].

Л.С. Стуков, считает, что основным принципом международной финансовой отчетности являются предоставление данных о реальной стоимости предприятия на отчетную дату и отход от затратного метода оценки, в результате чего делается вывод, что применение МСФО в России поэтому представляется весьма проблематичным, в том числе в связи с применением «учета по справедливой стоимости», что в свою очередь является основанием для вывода о том, что различия между российскими и международными стандартами всегда будут сохраняться [70].

Мария Суконкина, начальник Департамента внутреннего контроля, методологии и отчетности по МСФО ОАО «АК «Транснефтепродукт», считает что компании должны быть готовы к тому, что при переходе на МСФО стоимость основных средств может существенно отличаться от их стоимости по российской отчетности [71].

Оценка основных средств по справедливой стоимости, является требованием МСФО, считает О.М. Островский [72].

На основании вышеизложенного, в данном разделе постараемся определить, сферу применения «справедливой стоимости», влияние применения справедливой оценки на методологию бухгалтерского учета, целесообразность использования справедливой оценки для удовлетворения информационных потребностей пользователей бухгалтерской отчетности.

Прежде всего обратимся к определению справедливой стоимости данному в МСФО 16:

Согласно определению данному в стандарте, справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Упоминание справедливой стоимости в МСФО 16, встречается в оценке первоначальной стоимости основных средств приобретенных путем обмена (п.24-26), в последующей оценке по переоцененной стоимости (п.31-34), в порядке начисления амортизации (п. 52), в требованиях к раскрытию информации в отчетности (п.77, 79).

Проблема справедливой стоимости, в рамках МСФО 16, связывается большинством специалистов именно с моделью последующей оценки основных средств по переоцененной стоимости, при этом под справедливой стоимостью зачастую понимается стоимость рыночная.

То есть, в качестве учетной политики, компания должна избрать одну из моделей оценки основного

средства после признания, либо модель учета по первоначальной стоимости, за вычетом последующей накопленной амортизации и убытков от обесценения, либо модель учета по переоцененной стоимости, являющейся справедливой стоимостью объекта основных средств на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Рыночная цена является наиболее обоснованным (но не единственным) показателем справедливой стоимости. Подтверждение этому можно найти в п.п.32,33 МСФО 16 «Основные средства», согласно которым справедливой стоимостью земли, зданий, машин и оборудования обычно является их рыночная стоимость» [73].

Л. Шнейдман считает, что при применении справедливой стоимости применяются различные методы. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости объекта обычно являются текущие рыночные цены на активном рынке на такие же объекты в той же местности и при тех же условиях [74].

В случаях оценки специализированного имущества, которое редко продается или вовсе не продается на открытом рынке иначе как в составе действующего бизнеса и, следовательно, не может быть оценено в соответствии с концепцией рыночной стоимости, определяют затраты на восстановление (замещение) за вычетом износа, или стоимость замещения за вычетом износа [75].

Стоимость замещения определяется как величина денежных средств, требуемая для одновременного замещения основного средства новым, с применением наиболее современных технологий и материалов, рабочей силы, производственного оборудования при современном уровне накладных расходов, прибыли подрядчиков и иных вознаграждений.

В отсутствии рыночных индикаторов справедливой стоимости, ввиду специфического характера объекта основных средств, и из-за того, что подобные активы редко продаются отдельно от всего действующего предприятия, возможна оценка исходя из дохода или амортизированной восстановительной стоимости.

Рыночная стоимость основных средств определяется профессиональными оценщиками, при этом под рыночной стоимостью понимается сумма, которая может быть получена от продажи инвестиции на активном рынке (пункт 32 МСФО 16 «Основные средства»).

Исходя из вышеизложенного видно, что проблем применения вопроса «справедливой стоимости» в рамках МСФО 16 попросту не существует. Существует лишь вопрос необходимости переоценки основных средств при переходе на МСФО, в связи с учетом таких черт российской практики учета основных средств, как [76]:

- нерыночное ценообразование в исторический период формирования стоимости большей части основных средств, до 1991 года;
- гиперинфляцию в экономике после введения рыночных механизмов ценообразования, в 1991 году;
- отказ от обязательной переоценки стоимости основных средств после 1997 года.

На сегодняшний день можно с уверенностью утверждать, что особенности российской системы учета таковы, что остаточная стоимость несколько не отражает рыночную (справедливую) стоимость основных средств.

Основные средства крупнейших предприятий на две трети созданы в период советской экономики – период

планового безинфляционного ценообразования, жесткого бюджетирования и распределения ресурсов, то есть нерыночных тарифов и затрат.

Временная структура исторической стоимости основных средств крупнейших российских предприятий, на сегодняшний день, имеет следующий вид:

- в последние 10 лет (90-е годы) сформировано 27%;
- от 10 до 20 лет назад (80-е годы) – 31%;
- от 20 до 30 лет назад (70-е годы) – 25%;
- более 30 лет назад – 17%.

В последнее десятилетие сформирована историческая стоимость одной трети основных средств, именно этот период был характерен гиперинфляционным ростом внутренних цен и обесцениванием рубля, что сделало стоимостные показатели этих лет ненадежными.

С 1991 по 2004 год затраты на строительство зданий и сооружений выросли более, чем в 20 раз (с учетом деноминации), а с 1970 года – более, чем в 40 раз. За этот период мы пережили четыре переоценки основных средств – в 1992, 1994, 1996 и 1997 годах. В результате балансовая стоимость основных средств на начало 1997 года была увеличена в 12,5 раз и сохраняется на этом уровне большинством предприятий до сих пор.

Начиная с 1998 года, многие предприятия отказались от переоценки, таким образом, балансовая стоимость основных средств соответствует уровню цен на 1 января 1997 года.

Под действием инфляции, неадекватных переоценок и других факторов, справедливая стоимость, либо стоимость замещения, оказывается выше первоначальной балансовой стоимости. По расчетам ЗАО «Оценконсалтинг», для разных компаний они отличаются от 2-х до 10 раз. Можно предположить, что аналогично искажен и размер амортизационных отчислений, что серьезно влияет на финансовые показатели предприятий и их возможность аккумулировать резервы капитальных вложений.

Однако, в результате переоценки, не во всех организациях страны произойдет увеличение капитализации в результате применения «справедливой стоимости». Например, в МПС основные средства сильно изношены и их переоценка снизит капитализацию организаций отрасли, что может привести к ее банкротству [77].

Рассмотрим как относятся к «справедливой стоимости» специалисты:

А.Н. Хорин считает, что справедливая оценка – это субъективная оценка.

Старейший член КМСФО, виднейший специалист по оценке активов Д. Дамант утверждает, что соответствии с «Принципами подготовки и представления финансовой отчетности» в балансе активы следует отражать по себестоимости (фактически по восстановительной стоимости), а не исходя из размеров дохода, полученного в результате использования этих активов. Данный вывод Д. Дамант делает из следующего обстоятельства: если целью бухгалтерского баланса является представление информации для прогнозирования денежных потоков, то в случае отражения активов по дисконтированной стоимости денежных потоков получался бы порочный круг. В качестве будущих экономических выгод не могут выступать активы, используемые для получения тех же самых экономических выгод [78].

А.П. Рудановский (1863-1934) отрицает любую переоценку, полагая, что инфляция сказывается на оборотах предприятия, а не на балансе [79].

Однако другие защитники принципа делали серьезные отступления от определяющей идеи. На Западе это, прежде всего, Г. Лимперг (1879–1961) и Ф. Шмидт (1882–1950). Они полагали возможным доводить цены приобретения до текущих покупных цен, так как только в этом случае возможно обеспечить сохранение капитала предприятия.

В.В. Ковалев, отмечая, что «справедливая стоимость» – это революция в учете», трактует ее как оценку, основанную на учете будущих поступлений.

Принцип учета по себестоимости – обоснование самой сложной и противоречивой проблемы в учете. Согласно данному принципу цель бухгалтерского учета состоит не в нахождении стоимости, которая может меняться после совершения хозяйственной операции, а в определении себестоимости (стоимости на момент совершения хозяйственной операции).

Попытаемся на основе критериев уместности, объективности и осуществимости логически обосновать приведенную позицию. Если бы существовал только один критерий уместности, то вопрос о первоначальной стоимости следовало бы снять с повестки. Оценка имущества организации по текущей рыночной стоимости для пользователей бухгалтерской информацией (собственники, настоящие и перспективные кредиторы, поставщики и т.п.) наиболее уместна и принесет им пользу: стоимость имущества на текущий момент более показательна, чем оценка того же имущества по ценам, действовавшим несколько периодов назад (первоначальная стоимость).

Однако имеют место и два других критерия: объективность и осуществимость.

О достоверности первоначальной стоимости свидетельствует тот факт, что в момент приобретения объекта учета она формировалась под воздействием спроса и предложения и сложилась как их равновесная. Она проверяема, так как подтверждена документами сделки (договор на поставку, оплаченные счета поставщиков, накладные). В противоположность первоначальной стоимости текущую рыночную стоимость нельзя признать объективной, поскольку она характеризует не свершившуюся двустороннюю сделку купли-продажи, а субъективную оценку продавца.

По критерию осуществимости предпочтение неоспоримо отдается первоначальной стоимости. Ее также именуют фактической себестоимостью, что в англоязычной редакции соответствует исторической стоимости. Именно фактическая себестоимость приобретения заносится в «историю» объекта учета, следует за ним на протяжении всего жизненного цикла использования или потребления и не требует никаких дополнительных затрат на ведение бухгалтерского учета, в то время, как при организации учетного процесса по текущей рыночной стоимости потребуются дополнительный персонал для проведения постоянных переоценок объектов учета.

Отношение к введению в российский учет понятия «справедливой стоимости» неоднозначно, так Я.В. Соколов считает, введение данного понятия равнозначно ликвидации в нашем понимании бухгалтерского учета. Справедливая стоимость должна возникнуть, по мнению авторов МСФО 16, только в том случае, когда:

(1) имеет место свободная сделка (участники договора действуют без принуждения);

(2) они имеют доступ и обладают достаточной информацией о рынке ценностей, составляющих предмет купли-продажи;

(3) действуют без посредников.

Как указывает Я.В. Соколов, многие эксперты, ближе ознакомившиеся с конкретными условиями, сложившимися в СНГ, пришли к выводу о том, что названных условий в Восточной Европе нет. Они убедились, что введение в СНГ справедливой стоимости только резко увеличит риск принимаемых управленческих решений. Этот риск, прежде всего, велик в решении вопросов, связанных с охраной собственности предприятий. Отказ от документального оформления фактов хозяйственной жизни и предоставление бухгалтеру даже не права, а вменение ему в обязанность учета активов по справедливой, а, в сущности, по произвольной цене, только открывает зелёный свет для растрат и хищений. Кажется, что многие иностранные предприниматели, поработавшие в России, стали это понимать [80].

А.С. Бакаев считает, что обязательное использование в России принципа справедливой стоимости приведет к тому, что стоимость основных средств возрастет во много раз по сравнению с их стоимостью, оцененной по действующим правилам. Соответственно возрастет доля амортизации основных средств в себестоимости. Далее вырастут тарифы, цены, увеличится заработная плата. И касается все это не только крупных компаний, таких как РАО ЕЭС или Газпром, а абсолютно всех предприятий, в частности, организаций жилищно-коммунального комплекса. Если все основные средства ЖКХ оценить по справедливой стоимости, каждый россиянин почувствует на своем кармане разницу между последствиями применения российских и международных стандартов. С другой стороны, использование принципа справедливой стоимости дает прекрасную почву для аналитической работы [81].

Так же очевидно, что с введением принципа справедливой стоимости, затраты на ведение учета основных средств увеличатся как минимум в два раза, и если в настоящее время трудоемкость учета основных средств составляет не более 10%, то при переходе на МСФО она может превысить 20%. Ежегодная переоценка основных средств потребует громадных затрат на наем оценщиков.

Позиция Института профессиональных бухгалтеров России в этом вопросе состоит в том, что необходимо разрешить организациям страны, которым это необходимо, самостоятельно принимать решение о переоценке основных средств по справедливой стоимости и отражать это в своей учетной политике [82].

Несмотря на определенные практические трудности, считает Л. Шнейдман, применения справедливой стоимости при составлении финансовой отчетности у большинства специалистов уже не вызывает сомнения, что этот метод оценки имеет ряд неоспоримых преимуществ и обеспечивает большую полезность информации для пользователей [83].

Так же нельзя не отметить, что в настоящее время ведутся параллельные проекты по измерению справедливой стоимости МСФО и Советом по стандартам финансовой отчетности (ССФО – FASB) США. Как сказал Эддж, «МКСО приветствует эти инициативы и стремится оказывать содействие обоим советам по финансовым стандартам в выявлении практических проблем, которые могут оказать влияние на справедливую стоимость в определенном контексте, и затем

внести ясность в то, какие допущения следует сделать для достижения требуемых целей бухгалтерского учета». Результат этих проектов, возможно, будет подразумевать дальнейшие пересмотры МСФО и МСО в будущем [84].

Как уже отмечалось ранее, понятие «справедливая стоимость» в российском законодательстве отсутствует. Отечественным законодательством (п. 1 ст. 11 Федерального закона РФ от 21.11.1996 № 129-ФЗ) предусмотрены следующие виды оценки имущества:

- приобретенного за плату – путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку;
- полученного безвозмездно – по рыночной стоимости на дату оприходования;
- произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления.

В положениях по бухгалтерскому учету утверждены также способы оценки:

- по согласованной учредителями стоимости имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал (ПБУ 5/01 и 6/01),
- по стоимости обмениваемого имущества (либо стоимости приобретения аналогичных объектов), имущества оплаченного неденежными средствами (ПБУ 5/01, 6/01, 9/99 и 10/99).

Согласно ПБУ 6/01, коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств, согласно ПБУ 6/01, производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Пунктом 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств установлено, что переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

Для целей указанных Методических указаний под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы: данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

В связи с чем, на сегодняшний день можно утверждать, что аналог «справедливой стоимости» в российском учете все же есть. Другой вопрос, что пункт 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств требует приведения именно первоначальной (а не балансовой) стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами. При этом, амортизация индексируется пропорционально изменению

первоначальной (восстановительной) стоимости и никак не отражает действительный физический, экономический и моральный износ активов.

В случае если предприятие привлекает профессиональных оценщиков так же возникают «внештатные» ситуации. Получив Отчет об оценке активов в котором указана рыночная цена актива, бухгалтера сталкиваются с такой дилеммой – с одной стороны оценщики в силу действующих стандартов по оценке учитывают при расчете все виды износа актива (что противоречит бухгалтерскому законодательству), с другой стороны получив в отчете рыночную стоимость актива, для бухгалтеров остается загадкой что делать с суммой износа по оцененному объекту, отраженной по счетам бухгалтерского учета, так как рыночная стоимость указанная оценщиками уже указана с учетом износа.

Проблема «переоценки по российской» заключается именно в том, что само понятие «переоценка», как его трактует ПБУ 6/01, отличается от понятия «переоценка» как ее трактует МСФО 16, и отличается от понятия «оценка» как его трактует Закон № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности». В частности, отличаются способы и методы их проведения.

Если сравнивать понятие «справедливой стоимости» по МСФО с понятием «рыночная стоимость», как его трактует Закон № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности», то мы увидим, что эти определения практически не отличаются друг от друга. Но это только формально, если под справедливой стоимостью для целей МСФО 16, в зависимости от конкретных обстоятельств, понимается либо стоимость реальных сделок, либо стоимость замещения, либо стоимость исходя из дисконтированного дохода, то для целей Закона № 135-ФЗ и стандартов оценки рыночная стоимость определяется исходя из сочетания сравнительного, доходного и затратного подходов (п. 18 Постановления Правительства РФ от 6 июля 2001 г. № 519 «Об утверждении стандартов оценки»).

Из всего вышеизложенного видно, что с одной стороны, в случае избрания модели учета по исторической стоимости, перевод учета основных средств на принципы изложенные в МСФО осуществляется без приведения стоимости активов к «справедливой» стоимости.

С другой стороны, избрание предприятием модели учета основных средств по переоцененной стоимости принесет ему дополнительные затраты на обязательную ежегодную переоценку основных средств, а также в любом случае обяжет его рассчитывать стоимость основных средств и по основному подходу (историческая стоимость минус накопленная амортизация и накопленные убытки от обесценения). Поэтому альтернативный подход не представляется привлекательным для российских предприятий⁶.

В этой связи, для первого применения МСФО предлагается воспользоваться одним из шести необязательных исключений, заложенных в стандарте МСФО 1 «Первое применение МСФО».

Согласно данному исключению, при наличии достоверной переоценки, которая дает стоимость основных средств, близкую к его балансовой стоимости по «историческому» подходу, а также к справедливой стои-

⁶ С. Модеров, Как организовать учет основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности?, Международный бухгалтерский учет, апрель 2005г.

мости этих основных средств, такую стоимость можно принять в качестве предполагаемой на дату переоценки. После этого можно «начать новую жизнь» таких основных средств в учете по МСФО – определить срок оставшегося полезного использования, а следовательно, и амортизационные отчисления, и учитывать далее такие основные средства по «исторической» схеме, – т. е. принять полученную предполагаемую стоимость за первоначальную стоимость основных средств, и далее в балансе это основное средство учитывать по принципу: первоначальная стоимость минус амортизация минус убытки от обесценения.

Проведение единовременной переоценки при первом применении МСФО позволит снизить затраты предприятия на ежегодную переоценку основных средств, а также, что характерно для российских «недооцененных» активов, – показать основные средства по более близкой к истине стоимости, повысив свои чистые активы.

Резюмируя все вышеизложенное, можно выделить следующие ключевые моменты:

- МСФО 16 предполагает две модели последующего учета основных средств, модель учета по исторической стоимости и модель учета по переоцененной стоимости. Эти две модели, за исключением принципа обесценения, соответствуют моделям закрепленным в ПБУ 6/01.
- МСФО 16 не предполагает, как считают многие специалисты, обязательного доведения балансовой стоимости до справедливой стоимости, так как при применении модели учета по исторической стоимости переоценка основных средств не нужна.
- Модель учета основных средств по исторической стоимости менее трудоемка и требует меньше финансовых затрат, кроме того «историческая стоимость» более объективна, так как основана на фактах хозяйственной деятельности имеющих документальное подтверждение. ГААП США отрицает учет по переоцененной стоимости, что является одним из принципиальных их отличием от МСФО. В настоящий момент модель учета по «переоцененной стоимости» является альтернативным способом учета основных средств по МСФО 16, в то время как модель учета по «исторической стоимости» есть основной способ.
- В то же время, стоимость основных средств большинства российских предприятий ни в коей мере не отражает их справедливую (рыночную стоимость). В случае, если все таки при переходе на МСФО предприятие пожелает отразить стоимость основных средств по справедливой стоимости, оно имеет такую возможность благодаря МСФО 1 «Первое применение МСФО». Данный стандарт разрешает осуществить единовременную переоценку с последующим учетом основных средств по исторической стоимости.
- В российском законодательстве имеется аналог «справедливой» стоимости. Он применяется в случае избрания модели учета основных средств по переоцененной стоимости.
- Различия между переоцененной по ПБУ 6/01 стоимостью основных средств и их «справедливой» стоимостью по МСФО имеются, но они являются именно техническими отличиями и не носят принципиального характера.
- Методика переоценки основных средств по МСФО – более экономически оправдана, и нет никаких причин которые мешали бы внедрить указанные способы в российскую практику, в связи с чем ПБУ 6/01 и Методические указания к ним требуют доработки в части порядка проведения переоценки до текущей (восстановительной) стоимости и переоценки накопленной амортизации основных средств.

3.2 Убытки от обесценения

Существенная разница между российскими правилами последующей оценки основных средств и правилами

установленными международными стандартами заключается именно в применении МСФО 16, к обоим моделям последующей оценки, убытков от их обесценения.

До принятия МСФО 36 «Обесценение активов» практически в каждом стандарте, регулирующем учет различных активов, содержались положения, предусматривавшие процедуры учета их обесценения. Однако развернутых указаний и единых принципов не существовало. Такие принципы сформулированы в МСФО 36, утвержденном Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности в 1998 году и вступившем в силу с 1 января 1999 года. Последний раз стандарт обновлялся 31 марта 2004 года [85].

Проанализируем основные положения МСФО 36 «Обесценение активов».

Если есть подозрения на обесценение основных средств, то в целях соблюдения принципа консерватизма МСФО 36 «Обесценение активов» требует проведения специальной процедуры – теста на обесценение.

Проведение теста на обесценение связано прежде всего с принципом осмотрительности, зафиксированным в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности МСФО. Данный принцип гласит: «...Осмотрительность – это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности так, чтобы активы ... не были завышены».

Проведение теста на обесценение свойственно не только МСФО, требование о проведении соответствующего теста заложено и в ГААП США.

Согласно МСФО 36 убыток обесценения должен признаваться во всех случаях, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму. Возмещаемая сумма – наибольшее значение из чистой продажной цены и ценности использования.

Чистая продажная цена – это сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях, за вычетом любых прямых затрат на выбытие.

Ценность использования – это дисконтированная стоимость предполагаемых будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезной службы. Обычно эта величина оценивается в два этапа: сначала оцениваются будущие притоки и оттоки денежных средств от использования актива и его ликвидации, затем применяется соответствующая ставка дисконта к этим будущим потокам денежных средств. Ставка дисконта до вычета налога должна отражать текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, специфически присущие этому активу. Ставка дисконта не должна отражать риски, для которых оценки будущих потоков денежных средств были скорректированы.

МСФО и ГААП США отличаются в части отражения обесценения активов, что связано с методикой определения текущей стоимости актива, а также с отражением обесценения гудвила [86].

Так, в соответствии с ГААП США актив считается обесценившимся, если его балансовая стоимость превышает ожидаемые недисконтированные будущие денежные потоки от использования. МСФО для выявления

ния обесценения балансовую стоимость актива сравнивают с двумя величинами:

- приведенной стоимостью будущих денежных потоков от его использования;
- чистой стоимостью реализации.

Если балансовая стоимость актива превышает меньшую из двух указанных величин, то он признается обесценившимся.

Убыток от обесценения, в соответствии с МСФО 36 – это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину.

На каждую дату составления баланса компания должна оценивать наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение активов. В случае выявления любого такого признака компания должна оценить возмещаемую сумму актива.

Убыток от обесценения признается в отчете о прибылях и убытках – для активов, учитываемых по себестоимости, или рассматривается как уменьшение от переоценки – для активов, учитываемых по переоцененной величине.

На каждую отчетную дату организация обязана выявлять наличие или отсутствие каких-либо признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, за исключением деловой репутации, возможно, больше не существует или уменьшился. При обнаружении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму этого актива (п. 110 МСФО 36).

Признаки потенциального уменьшения убытка от обесценения, зеркально отражают признаки потенциального убытка от обесценения, перечисленные в пункте 12 МСФО 36.

На основании пункта 114 МСФО 36, убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, за исключением деловой репутации, подлежит реверсированию, если, и только если произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой суммы данного актива с момента признания последнего убытка от обесценения. В таком случае балансовая стоимость актива, за исключением случая, предусмотренного пунктом 117 МСФО 36, подлежит увеличению до его возмещаемой суммы. Это увеличение является реверсированием убытка от обесценения.

Увеличенная за счет реверсирования убытка от обесценения балансовая стоимость актива, за исключением деловой репутации, не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения (п. 117 МСФО 36).

На основании пункта 118 МСФО 36, любое увеличение балансовой стоимости актива, кроме деловой репутации, сверх балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения, является переоценкой. Для отражения в учете такой переоценки организация применяет к активу соответствующий Международный стандарт финансовой отчетности.

Реверсирование убытка от обесценения актива, за исключением деловой репутации, подлежит признанию непосредственно в отчете о прибылях и убытках, если только данный актив не отражается в учете по переоцененной величине в соответствии с другим

Стандартом (например, по модели переоценки в соответствии с МСФО 16 «Основные средства»). Любое реверсирование убытка от обесценения по переоцененному активу надлежит учитывать как увеличение от переоценки в соответствии с таким другим Стандартом (п. 119 МСФО 36).

Реверсирование убытка от обесценения по переоцененному активу кредитруется непосредственно на счет собственного капитала под заголовком «Сумма дооценки». Однако, если убыток от обесценения по тому же переоцененному активу был ранее признан в отчете о прибылях и убытках, то реверсирование такого убытка также признается в отчете о прибылях и убытках (п. 120 МСФО 36).

После признания реверсирования убытка от обесценения амортизационное отчисление для актива должно корректироваться для будущих периодов, с тем, чтобы распределить измененную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе в течение оставшегося срока его полезной службы (п. 121 МСФО 36).

Реверсирование убытка от обесценения в отношении генерирующей единицы подлежит распределению на активы данной единицы, кроме деловой репутации, пропорционально значениям балансовой стоимости этих активов. Эти увеличения значений балансовой стоимости подлежат учету в качестве реверсирования убытков от обесценения в отношении отдельных активов и признанию в соответствии с пунктом 119 (п. 122 МСФО 36).

Надо отметить, что в отличие от МСФО ГААП США не допускает восстановления никаких убытков от обесценения (к примеру, убытков от обесценения основных средств). Согласно МСФО в случаях, когда произошло изменение допущений, использованных ранее при расчете возмещаемой стоимости, восстановление ранее признанных убытков необходимо.

Сторонники введения МСФО в России явно наивны, если полагают, что, в противоположность российской системе бухучета, указанный стандарт является собой пример совершенства. МСФО 36, который предназначен для отражения справедливой стоимости активов, может быть использован компанией как для приукрашивания отчетности, так и для сокрытия полученной прибыли [87].

Как отмечалось ранее, возмещаемая стоимость актива определяется как наибольшее значение из чистой продажной цены актива и его ценности использования (п. 18 МСФО 36). Наилучшим свидетельством чистой продажной цены актива является его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие, или, другими словами, расходов на его реализацию (п. 25 МСФО 36). Если отсутствует значение текущей цены в качестве основы для оценки чистой продажной цены, то, в соответствии с пунктом 27 МСФО 36, может быть использована цена самой последней сделки.

Но иногда ситуация складывается так, что чистую продажную цену актива невозможно определить по разным причинам, например ввиду отсутствия основы для надежной оценки. В таких случаях, согласно МСФО 36, в качестве возмещаемой величины актива можно взять ценность его использования.

Определение ценности использования актива основывается на оценке будущих притоков и оттоков денежных средств от использования этого актива (п. 26

МСФО 36) и применения соответствующей ставки дисконта к будущим потокам денежных средств.

Оценки же будущих притоков и оттоков основываются на финансовых прогнозах бюджета компании, утвержденных руководством (п. 27 МСФО). Таким образом, прогнозы потоков денежных средств влияют на величину оценки чистой продажной цены актива, а компании, варьируя этими прогнозами по своему усмотрению, могут проводить необходимую им оценку указанной цены [88].

Для наглядности приведем следующий пример, как обесценение может быть использовано для регулирования финансового результата компании.

Предположим, некие компании А и В занимаются торговлей, для более удобного сравнения предположим, что все финансовые показатели у этих компаний равны. В обеих компаниях имеется одинаковое специализированное оборудование, приобретенное несколько лет назад, для которого необходимо оценить возможное обесценение. Балансовая стоимость специализированного оборудования составляет 300 тыс. долларов.

Компания А в конце текущего года приобрела аналогичное оборудование у компании С, цена сделки составляет 280 тыс. долларов. В соответствии с МСФО 36, компания А определила чистую продажную цену старого актива равной цене новой сделки (220 тыс. долларов), заключенной с компанией С. Компания В в текущем году не приобретала аналогичного оборудования, узнать рыночную цену на него она не смогла (намерено), и, в соответствии с МСФО 36, в качестве возмещаемой величины актива решила засчитать ценность его использования.

До включения результатов обесценения в Отчет о прибылях и убытках текущего года, компании А и В, получили прибыль в размере 60 тыс. долларов. Руководство компании В планирует закончить год с прибылью, соответственно, убыток от обесценения у нее не должен превысить 60 тыс. долларов.

Компания В, оценив сложившуюся ситуацию, решает, что ценность использования оборудования должна составить 280 тыс. долларов. Для того чтобы получить такие результаты, руководство компании утверждает финансовый бюджет, в котором прогнозы потока денежных средств от использования этого оборудования дают необходимый для годовой отчетности результат.

Следующим шагом будет определение убытка от обесценения и расчет чистой прибыли компаний А и В. Убыток от обесценения определяется как разница между балансовой стоимостью и возмещаемой стоимостью (чистой продажной стоимостью или ценностью использования).

В результате компании получают следующие значения убытка от обесценения:

- у компании А это $300\ 000 - 220\ 000 = 80\ 000$ долларов,
- у компании В $300\ 000 - 280\ 000 = 20\ 000$ долларов.

А в отчете о прибылях и убытках это будет выглядеть следующим образом (табл. 6).

Таблица 6

**ЗАНИЖЕНИЕ УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ
ДЛЯ ЗАВЫШЕНИЯ ПРИБЫЛИ**

долл.		
Статья	Компания А	Компания В
Прибыль до включения результатов обесценения	60 000	60 000
Убыток от обесценения	-80 000	-20 000
Чистая прибыль	-20 000	40 000

Как видно из примера, компания В, как и планировала, закончила финансовый год с прибылью в размере 40 000 долларов, в то же время, при прочих равных условиях, компания А в текущем году оказалась убыточной (-20 000 долларов).

Следовательно, компания может регулировать свою прибыль за счет убытка от обесценения, как завышая, так и занижая ее. Для этих целей ей достаточно просто определить необходимую ценность использования актива. Делается это с помощью регулирования прогнозов будущих потоков денежных средств от использования актива, то есть составленных по своему усмотрению и утвержденных финансовых бюджетов на будущие года.

В соответствии с пунктом 119 МСФО 36, возврат убытка от обесценения должен немедленно признаваться в отчете о прибылях и убытках в качестве прибыли, если только актив не учитывается по стоимости переоценки согласно другому стандарту (например, модель учета по переоцененной стоимости из МСФО 16). Указанный пункт МСФО 36, опять таки позволяет компаниям регулировать свою прибыль за счет возврата убытка от обесценения в случае, когда оценка ценности использования актива будет основана, в соответствии с МСФО 36, на прогнозах денежных потоков, которые компания может составить по своему усмотрению. Приведем пример.

Так же как и в предыдущем примере пусть компании А и В, занимаются торговлей. Предположим, они имеют одинаковое специализированное оборудование, приобретенное ранее, для которого необходимо определить возможное обесценение в соответствии с МСФО 36.

Для более удобного сравнения снова предположим, что все финансовые показатели у этих компаний равны.

Предположим, что изначально балансовая стоимость специализированного оборудования у компаний А и В была одинаковой – 300 тыс. долларов. В предыдущем году компания оценили влияние обесценения следующим образом: у компании А убыток от обесценения составил 80 тыс. долларов, а у компании В 20 тыс. долларов (результаты первого примера). В следующем году компаниям нужно вновь оценить обесценение этого оборудования, то есть определить его восстановительную стоимость. В текущем году компании А и В нового аналогичного оборудования не приобретали. Узнать рыночную цену на него они не смогли, и, в соответствии с МСФО 36, обе компании решили в качестве возмещаемой стоимости актива учитывать ценность его использования.

Ценности использования оборудования компаний А и В основывается на прогнозах потоков денежных средств исходя из финансовых бюджетов, утвержденных руководством.

Как и в предыдущем примере предположим, что за текущий год компании А и В до включения результатов обесценения, как и в прошлом году, получили одинаковую прибыль в размере 40 тыс. долларов.

На этот раз руководство компании А заинтересовано в том, чтобы закончить год с максимальной прибылью и принимает решение показать дополнительно в годовом отчете прибыль за счет возвращения убытка от обесценения актива. Для этого компания А, оценив ситуацию, решает, что ценность использования оборудования в этом году должна составить 280 тыс. долларов. С этой

целью руководство компании А утверждает финансовый бюджет, в котором прогнозы потока денежных средств от использования этого оборудования дают необходимый для годовой отчетности результат.

Руководство компании В планирует закончить год с прибылью, но не желает ее увеличивать за счет возврата убытка от обесценения, а, наоборот, хочет уменьшить свою прибыль на небольшую величину, как и в первом примере. В связи с этим убыток от обесценения у нее не должен превысить 40 тыс. долларов. Проанализировав сложившуюся ситуацию, компания В решает, что ценность использования оборудования в этом году должна составить 250 тыс. долларов. Для того чтобы получить такие результаты, руководство компании В утверждает очередной финансовый бюджет, подгоняя соответствующим образом прогнозы потока денежных средств от использования этого оборудования.

А теперь определим результат от обесценения и величину чистой прибыли компаний А и В.

У компании А возмещаемая стоимость (ценность использования) оборудования больше балансовой стоимости, и в текущем году компания А получает возмещение убытка от обесценения равного их разнице:

$$\begin{aligned} \text{возмещение убытка от обесценения} &= \\ &= \text{возмещаемая стоимость} - \text{балансовая} \\ &\text{стоимость} = 280\ 000 - 220\ 000 = \\ &= 60\ 000 \text{ долларов.} \end{aligned}$$

Возмещаемая стоимость актива у компании В получилась меньше балансовой стоимости и, соответственно, компания В в текущем году, как и в прошлом, получает убыток от обесценения:

$$\begin{aligned} \text{убыток от обесценения} &= 250\ 000 - 280\ 000 = \\ &= -30\ 000 \text{ долларов.} \end{aligned}$$

Итак, при прочих равных условиях, компания А получает прибыль в размере 100 тыс. долларов, а компания В – 10 тыс. долларов. В Отчете о прибылях и убытках это будет выглядеть следующим образом (табл. 7)

Таблица 7

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ВОЗВРАТА УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ ДЛЯ ЗАВЫШЕНИЯ ПРИБЫЛИ

	долл.	
	Компания А	Компания В
Прибыль до включения результатов обесценения	40 000	40 000
Убыток от обесценения	-	-30 000
Возврат убытка от обесценения	60 000	-
Чистая прибыль	100 000	10 000

Исходя из приведенного примера видно, что руководство компании А с помощью прогнозирования будущих потоков денежных средств осуществила возврат убытка от обесценения и тем самым увеличило чистую прибыль компании в текущем году. Компания В с помощью той же методики, наоборот, уменьшила свою чистую прибыль за год.

В случае если организация не захочет показывать ни прибыли, ни убытки от обесценения в Отчете о прибылях и убытках, ей нужно «создать» переоценку актива, отражаемую как увеличение капитала компании. Тогда убыток от обесценения будет отражаться не как расход, а как уменьшение капитала компании (раздел «Результаты переоценки»), то есть не попадет в Отчет о прибылях и убытках. В этой связи интересен пример

приведенный на сайте Издательства «Бератор-Пресс» [89]: «Допустим, у компании имеется объект основных средств с остаточной стоимостью 100 долларов, не подвергавшийся переоценке. На дату составления отчетности его реальная стоимость составляет 80 долларов. Следовательно, компании необходимо признать расход в виде убытка от обесценения в сумме 20 долларов. Простая переоценка до 120 долларов ничего не даст, так как в этом случае убыток от обесценения составит 40 долларов. Поэтому необходимо «выявить» переоценку, относящуюся к предыдущим периодам. То есть балансовая стоимость актива должна также составлять 100 долларов. При этом 20 из них должны быть учтены как результат переоценки, осуществленной в прошлых периодах. Тогда уменьшение стоимости актива до 80 долларов будет отражено как уменьшение капитала компании, а не расход, то есть прибыль отчетного года увеличится на 20 долларов».

Международные стандарты финансовой отчетности создавались с целью обеспечивать заинтересованных пользователей объективной и достоверной информацией. Тем не менее, как видно из приведенных примеров, в МСФО, вполне возможно найти нужные способы позволяющие как увеличить, так и уменьшить показатель прибыли.

Необходимость показать прибыльность предприятия связана, прежде всего, с тем, что в России постепенно развивается фондовый рынок, соответственно инвесторы стараются вкладывать деньги в потенциально более прибыльные компании. Таким образом, чем больше прибыль, тем выше цена акций. Показатели высокой прибыльности необходимы предприятиям и для привлечения заемных средств [90].

Как показывает западный опыт, фирмы могут быть заинтересованы не только в максимизации, но и в минимизации прибыли. Одна из таких методик называется учетом по методу «большой бани». Например, «большую баню» организуют в момент реорганизации бизнеса или полной смены руководства. В этом случае в годовой отчетности отражают убытки в особо крупных размерах, которые связываются с неудачами прежнего руководства. В последующие же годы фирма показывает высокие результаты. Естественно, это оценивается аналитиками, акционерами и инвесторами как безусловные успехи новой команды управленцев [91].

Применение в российской практике оценки обесценения активов приведенной стоимостью будущих денежных потоков от его использования представляется проблематичным еще по одной причине. Теоретически очень прибыльные компании зачастую бывают убыточными, что связано с применением схем уклонения от налогообложения путем искусственного движения товарного потока через ряд зависимых организаций, выполняющих роль собственников, зарегистрированных на территориях с льготным режимом налогообложения. При этом передача товаров внутри холдинга осуществляется по минимальным ценам. Показательными в этом отношении могут быть схемы налоговой оптимизации, использованные «ЮКОСом» и его владельцами. Данные схемы весьма широко применяют в России и другие фирмы – от гигантских холдингов до небольших компаний [92]. Очевидно, что просчитанное обесценение активов ЮКОСА, при минимизации денежных потоков, никак не будет соответствовать реальной действительности.

В соответствии с МСФО 36 тест на обесценение должны проводиться на каждую отчетную дату. При этом даже в небольших компаниях количество активов, находящихся на балансе, может составлять несколько десятков и даже сотен. В такой ситуации тестирование на обесценения каждого актива потребует больших трудозатрат. При этом существует вероятность, что большая часть проделанной работы окажется бесполезной, так как обесценения не было или оно несущественно.

Процедура оценки обесценения активов достаточно сложна, так как требует определения возможной стоимости реализации и расчета дисконтированных оценок предполагаемых будущих поступлений денежных средств, ожидаемых от использования актива и от его выбытия в конце срока полезной службы (для расчета ценности использования). В этой связи тест на обесценение активов, а так же (в случае наличия обесценения) оценку обесценения активов необходимо осуществлять с привлечением независимых оценщиков.

Обусловлено это так же тем, что, несмотря на то, что МСФО 36 является бухгалтерским стандартом, по содержанию он больше относится к оценочной деятельности, оперирует понятиями свойственными оценочной деятельности, описывает процедуры, которые по сути своей являются прерогативой оценщиков. В лексиконе российского бухгалтера просто отсутствуют такие понятия, как «генерирующая единица», «ценность от использования актива», «корпоративные активы» и «тестирование актива на обесценение».

Пунктом 5 Постановления Правительства РФ от 6 июля 2001 г. № 519 «Об утверждении стандартов оценки» определены следующие подходы к оценке:

- затратный подход – совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении затрат, необходимых для восстановления либо замещения объекта оценки, с учетом его износа;
- сравнительный подход – совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на сравнении объекта оценки с аналогичными объектами, в отношении которых имеется информация о ценах сделок с ними;
- доходный подход – совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении ожидаемых доходов от объекта оценки.

Соответственно, чистая стоимость реализации актива по МСФО может быть рассчитана с помощью сравнительного подхода используемого в оценочной деятельности. Величина приведенной стоимости будущих денежных потоков от использования актива по МСФО может быть вполне успешно вычислена оценщиками доходным подходом.

МСФО 36 «Обесценение активов» применяется к большому числу активов, признаваемых в бухгалтерском балансе. Основная задача этого стандарта – обеспечить реальную оценку активов в финансовой отчетности путем признания убытка к их обесценению (снижения стоимости, ценности), когда чистая балансовая стоимость превышает возмещаемую сумму.

Для того, чтобы можно было оценить влияние МСФО 36 на показатели отчетности составленной по МСФО приведем реальный пример.

Так, согласно опубликованной 3 июля отчетности ОАО «Ростелеком» по МСФО за 2005г, чистая прибыль ОАО «Ростелеком», рассчитанная по МСФО, снизилась в 2005г. в 4,3 раза – до 978 млн. руб. (по итогам 2004г чистая прибыль составила 4,266 млрд. руб.) [93].

Отчасти слабые финансовые результаты «Ростелекома» были связаны с тем, что компания отразила в отчетности за 2005г. убыток от обесценения внеоборотных активов на сумму 4,97 млрд. руб. (без учета убытка от обесценения внеоборотных активов операционная прибыль по итогам 2005г составила бы не 400,0 млн. руб., а 5,37 млрд. руб.).

В то же время, чистая прибыль ОАО «Ростелеком» за 2005г. по российским стандартам бухгалтерского учета выросла на 25% по сравнению с аналогичным периодом 2004г. и составила 9,027 млрд. руб.

В российских правилах не предусмотрено признание такого убытка. Существующие же в отношении отдельных активов правила, например, переоценка основных средств, не ставят своей целью признание убытка от обесценения имущества.

Рассматривая возможность применения обесценения активов в российской практике необходимо учитывать следующие факты:

1. Тест на обесценение необходимо проводить ежегодно, в отличие от переоценки основных средств, для которых МСФО 16 установил периоды проведения в 3-5 лет. В случае если предприятие учитывает основные средства по модели «исторической» стоимости проведение теста на обесценение имеет смысл. В случае учета основных средств по переоцененной стоимости, если затраты на выбытие пренебрежимо малы, то возмещаемая сумма переоцененного актива очевидно близка к его переоцененной величине (т.е. справедливой стоимости) или превышает ее. В этом случае после применения требований переоценки, маловероятно, чтобы стоимость переоцененного актива уменьшилась, поэтому нет необходимости оценивать возмещаемую сумму (п. 5 МСФО 36).
2. Как уже отмечалось в предыдущих разделах, на сегодняшний день балансовая стоимость основных средств большинства российских предприятий занижена, причем занижена существенно. Переоценка основных средств осуществляется единицами предприятий. На основании пункта 19 МСФО 36, не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость актива за вычетом затрат на продажу, и ценность его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что стоимость актива не уменьшилась, и нет необходимости в оценке другой суммы. Очевидно, что справедливая стоимость (там где ее можно определить) большинства российских предприятий превышает балансовую стоимость основных средств. В обоснование можно привести данные программы «СтОФ»⁷, предназначенной для переоценки основных средств как индексным методом, так и методом прямого пересчета. Согласно данным программы, по конкретным видам основных средств начиная с 1997 года, стоимость основных средств не уменьшалась, а увеличивалась. Исключение составляет лишь компьютерная техника и мобильные телефоны.

Резюмируя все вышеизложенное, можно выделить следующие основные моменты относительно внедрения практики обесценения активов в систему российского бухгалтерского учета:

- игнорирование отечественными ПБУ обесценения активов, оказывает (в отдельных случаях) отрицательное влияние на достоверность статей отчетности.
- МСФО 36 «Обесценение активов» один из самых сложных среди международных стандартов. Его применение требует специфических знаний и значительного количества свободного времени. Бухгалтерские службы будут не в состоянии самостоятельно просчитывать обесценение

⁷ КП «Стоимость основных фондов» («СтОФ»), разработана ЗАО «Кодинвест», одобрена к применению и распространяется Госкомстатом России на коммерческой основе.

активов. Данный стандарт предназначен, скорее всего, для применения профессиональными оценщиками.

- Принцип осмотрительности, заложенный в МСФО, требует, чтобы активы не были завышены. На сегодняшний день с уверенностью можно утверждать не о завышении, а о занижении балансовой стоимости основных средств большинства российских предприятий.
- Внедрение аналога МСФО 36 в российскую практику нужно осуществлять с известной долей осторожности, так как в качестве возмещаемой величины актива МСФО 36 позволяет брать ценность его использования, что в свою очередь может быть использовано компанией для приукрашивания отчетности, либо для сокрытия полученной прибыли. Данный факт еще раз указывает, что для осуществления процедур обесценения необходимо участие независимых оценщиков.

3.3 Первоначальная оценка основных средств

Как уже отмечалось ранее, существенную часть активов и стоимости компаний сферы материального производства, составляют основные средства. На их долю приходится до 80% и более стоимости, а доля амортизации в затратах может превышать 20% (табл. 8, 9). Становится понятно, что величина учетной стоимости основных средств непосредственно влияет на показатели финансового благополучия компании.

Таблица 8.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА В БАЛАНСЕ КРУПНЕЙШИХ МИРОВЫХ КОМПАНИЙ В 2003 ГОДУ [94]

Отрасль	Доля основных средств в структуре активов			Доля амортизации в затратах		
	Минимум	Максимум	Среднее	Минимум	Максимум	Среднее
Машиностроение	13%	46%	22%	3%	12%	6%
Топливная промышленность	42%	85%	57%	2%	25%	5%
Цветная металлургия	12%	80%	52%	3%	26%	8%
Черная металлургия	22%	69%	48%	2%	7%	4%

Таблица 9

АНАЛИЗ ПРОВЕДЕН НА СЛЕДУЮЩЕЙ ВЫБОРКЕ КРУПНЕЙШИХ ПРЕДПРИЯТИЙ РАЗНЫХ ОТРАСЛЕЙ

Отрасль	Количество предприятий	Балансовая стоимость основных средств млн. долл. США	Выручка, предприятия
Топливная промышленность	28	680 394	1 365 478
Машиностроение	16	39 1386	1210 198
Цветная металлургия	32	125 143	124 630
Черная металлургия	19	52 652	83 787

Согласно параграфу 15 МСФО 16, объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке по первоначальной стоимости.

Первоначальная оценка основных средств, по МСФО 16, включает в себя:

1. Покупную цену, включая импортные пошлины и невозмещаемый налог на покупку за вычетом торговых скидок и возвратов.
2. Любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации.
3. Первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, обязанность в отношении чего организация берет на себя либо при приобретении данного объекта, либо вследствие его эксплуатации на протяжении определенного периода времени в целях, не связанных с производством запасов в течение этого периода.

Согласно ПБУ 6/01, основные средства так же принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

В частности, 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 (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)» (п. 8 ПБУ 6/01).

Из вышеприведенного видно, что российскими нормативными документами не предусмотрено включение в первоначальную стоимость основного средства предполагаемой стоимости разборки и удаления актива (затрат на вывод из эксплуатации) и восстановление площадки. Аналог МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [95] в российском законодательстве отсутствует.

Специфика применения МСФО 37, в отношении основных средств такова, что может оказать влияние на достоверность отчетности в большей степени на предприятиях добывающей отрасли и энергетики, то есть на те предприятия где имеют место существенны затраты на вывод активов из эксплуатации. В остальных же отраслях отсутствие ПБУ, схожего по содержанию с МСФО 37, не оказывает существенного влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Перечень затрат не относимых к затратам на объект основных средств, приведенный в п. 19 МСФО 16, значительно шире чем перечень приведенный в ПБУ 6/01. Так, административные и другие общие накладные затраты однозначно не включаются по МСФО 16 в стоимость основного средства. В то же время пунктом 8 ПБУ 6/01 предусмотрена в отношении подобных затрат оговорка – в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы не включаются, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

То есть ПБУ 6/01 представляется вариантностью списания общехозяйственных расходов – либо как расходов текущего периода, когда доказать их прямую связь с приобретением актива невозможно, либо в обязательном порядке капитализация – при наличии непосредственной связи с их приобретением, сооружением или изготовлением.

При данном подходе отчетности, составленная по российским правилам учета, будет отличаться от отчетности составленной по МСФО, ведь МСФО подобные затраты признает в отчете о прибылях и убытках полностью периоде возникновения. Кроме того, будет

отличаться и размер амортизационных отчислений по объекту, по правилам МСФО амортизационные отчисления будут меньше, так как будет меньше первоначальная стоимость объекта и соответственно меньше амортизируемая стоимость.

По российскому законодательству (п. 12 ПБУ 15/01) затраты на займы в обязательном порядке увеличивают стоимость основного средства. Включение в стоимость объекта процентов по заемным средствам, взятым на их приобретение, по МСФО «Затраты по займам» является альтернативным способом учета, основной же способ учета предполагает учитывать подобные расходы в периоде их возникновения.

То есть, в принципе, различия между МСФО и ПБУ в части признания процентов по заемным средствам, взятым на их приобретение основных средств, минимальные. Применяемый ПБУ способ оценки первоначальной стоимости основных средств соответствует альтернативному способу МСФО.

Еще одно отличие МСФО от ПБУ связано со сверхнормативными затратами сырья, труда или других ресурсов, понесенных при создании актива своими силами (п. 22 МСФО 16). МСФО 16 запрещает указанные затраты включать в первоначальную стоимость активов, подобный запрет в практике российского бухгалтерского учета основных средств отсутствует.

В соответствии со ст. 31 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее – Федеральный закон) предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению сторон. Балансовая стоимость лизингового имущества определяется как общая сумма лизинговых платежей (за минусом невозмещаемых налогов) и дополнительных затрат по доведению лизингового имущества до состояния пригодного к эксплуатации.

В соответствии с п.20 МСФО 17 «Аренда», на начало срока аренды арендаторы обязаны признавать финансовую аренду в качестве активов и обязательств в своем балансе в суммах, равных справедливой стоимости арендуемого имущества, или, если эти суммы ниже, дисконтированной стоимости, минимальных арендных платежей, величина каждого из которых определяется при заключении договора аренды.

Исходя из приведенных данных, напрашивается два вывода:

1. МСФО 17 «Аренда», обязывает признавать финансовую аренду в качестве активов, по российскому же законодательству предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению сторон.

2. Оценка основных средств взятых в лизинг в российском учете производится в размере лизинговых платежей, с учетом дополнительных затрат по доведению лизингового имущества до состояния пригодного к эксплуатации. Международные стандарты предписывают лизингополучателю признавать в своем балансе, на дату начала срока аренды, объект аренды как актив и обязательство по наименьшей из оценок: справедливой стоимости арендуемого имущества, либо дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

В ПБУ 6/01 нет специальных указаний относительно оценки основных средств, приобретаемых в кредит, и

поэтому, они оцениваются по цене приобретения. МСФО 17 четко прописывает два метода оценки основных средств, приобретаемых в кредит. Первый – по справедливой стоимости. Второй способ – по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, который основывается на понятии временной стоимости денег, которого в российском законодательстве попросту нет.

Для того чтобы увидеть различие между ПБУ и МСФО в данном вопросе, приведем пример расчета текущей стоимости выплат.

Пример.

Организация приобрела в лизинг автомобиль за 120 000 рублей. Справедливая (рыночная) стоимость аналогичного автомобиля в момент заключения договора составила 110 000 руб. В договоре на поставку оговорено, что оплата имущества осуществляется равными долями в течение трех лет. Понятие временной стоимости денег основывается на том, что имеющаяся сейчас в распоряжении сумма денег в будущем будет стоить больше. Исходя из того, что после первой выплаты в размере 30 000 руб. (в начале действия договора) оставшиеся средства в размере 90 000, 60 000, 30 000 руб. (соответственно первый, второй и третий года) можно положить в банк под проценты (допустим, 12% годовых), рассчитаем балансовую стоимость автомобиля:

1. Сначала рассчитаем сумму процентов (табл. 10).

Таблица 10

РАССЧЁТ СУММЫ ПРОЦЕНТОВ

Период	Задолженность на начало отчетного периода	Задолженность на конец периода	Сумма процентов по ставке 12%
1 год	90 000	80 357	9 643
2 год	60 000	53 571	6 429
3 год	30 000	26 786	3 214
Итого			19 286

2. Рассчитаем дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей

120 000 руб. – 19 286 руб. = 100 714 руб.

Очевидно, что для целей МСФО 17, из двух стоимостей (справедливой стоимости в размере 110 000 руб. и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей в размере 100 714 руб.) применена в качестве первоначальной стоимости основного средства будет наименьшая – 100 714 руб. Так же очевидно, что согласно ПБУ 6/01 стоимость приобретенного в лизинг основного средства, будет равна 120 000 рублей. Опять таки мы видим, что оценка при признании активов находящихся в финансовой аренде по правилам МСФО существенно отличается от оценки по правилам российского законодательства.

Разница между балансовой стоимостью приобретенного актива и выплаченной поставщику суммой будет отнесена, по МСФО, на финансовый результат в качестве процентных расходов, по правилам российского учета сумма процентов войдет в состав стоимости основного средства и будет относиться на расходы в виде амортизационных отчислений.

Оценка основных средств полученных в обмен на другие активы является одним из существенных вопросов первоначальной оценки. Так бытует мнение, что российские стандарты в этом вопросе полностью соответствуют МСФО [96].

Таблица 11

№	МСФО 16		ПБУ 6/01	
	Способ оценки	Балансовая стоимость основного средства	Способ оценки	Балансовая стоимость основного средства
1	по справедливой стоимости получаемых активов	70 000 руб.	по стоимости обмениваемого имущества, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей	80 000 руб.
2	по справедливой стоимости передаваемых активов	80 000 руб.	по стоимости исходя из сравнимых обстоятельств приобретения аналогичных объектов основных средств	70 000 руб.
3	по балансовой стоимости переданного актива	100 000 руб.		

Согласно МСФО 16 возможны следующие способы оценки объектов приобретенных в обмен на неденежный актив или активы, либо на сочетание денежных и неденежных активов:

- по справедливой стоимости получаемых активов,
- по справедливой стоимости передаваемых активов,
- либо, если справедливую стоимость определить невозможно, по балансовой стоимости переданного актива.

Выбор между способами зависит от того, какой из них дает более объективную оценку, но предпочтительным является первый способ.

Согласно российскому законодательству (п. 11 ПБУ 6/01) основные средства, приобретенные в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, отражаются в отчетности по стоимости обмениваемого имущества, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности определения стоимости данным способом, стоимость определяется исходя из сравнимых обстоятельств приобретения аналогичных объектов основных средств.

Очевидно, что оценка основных средств полученных в обмен на другое имущество по ПБУ и МСФО имеет некоторые отличия. Приведем пример.

Металлургический завод произвел металлопрокат. Себестоимость продукции составила 100.000 рублей. Стоимость металлопроката по рыночным ценам составляет 80.000 рублей. Завод обменивает металл на трактор. Рыночная цена трактора – 70.000 рублей, договорная (бартерная) цена трактора – 90.000 рублей.

Отражение в отчетности стоимости полученного актива по ПБУ и МСФО будет выглядеть следующим образом (расположено по степени убывания предпочтительности вариантов оценки (табл. 11)).

Как видно из таблицы, в соответствии с МСФО 16 балансовая стоимость поступивших основных фондов будет равняться либо 70.000 рублей (рыночная стоимость получаемых ОС), либо, при условии отсутствия данных о рыночной цене трактора, 80.000 рублей (рыночная стоимость обмениваемого имущества). В случае отсутствия сведений о рыночной стоимости полученных основных средств и переданных активов, оценка будет осуществлена исходя из балансовой стоимости переданных активов, то есть – 100 000 руб. Данные оценки не вполне соответствуют требованиям ПБУ 6/01.

Специфика применения МСФО такова, что при приобретении основных средств по обмену на аналогичные основные средства, их первоначальной стоимостью будет являться справедливая стоимость полученных активов (должна быть равна балансовой стоимости отданных активов с поправкой на обесценение), финансовый результат от сделки в данном

случае отсутствует. Практика же российского учета предписывает формировать финансовый результат от осуществления сделки.

При обмене на другие (неаналогичные) активы, справедливая стоимость полученных активов, с учетом доплат должна быть равна справедливой стоимости отданных активов с поправкой на обесценение. В этом случае, по МСФО, определяется финансовый результат обмена [97].

Как видно из данного примера, стоимость основных средств полученных по обмену и оцененных по ПБУ и МСФО, все таки имеет некоторые отличия, что не может не сказаться на качестве и сопоставимости отчетностей составленных по правилам данных учетных систем.

С одной стороны, единственным необходимым и достаточным условием для включения произведенных затрат в первоначальную стоимость основных средств, в обеих учетных системах, является их непосредственная связь с приобретением объекта. С другой стороны, расхождения в первоначальной оценке основных средств по ПБУ 6/01 и МСФО 16 все таки имеются. Какие то либо принципиальные причины мешающие применить практику международного учета в российской практике отсутствуют, в связи с чем не вполне ясно, для чего было необходимо выпускать, с момента начала реформирования бухгалтерского учета, два положения по учету основных средств и две редакции к ним, если на сегодняшний день сохраняется большое количество расхождений между МСФО 16 и ПБУ 6/01 даже в первоначальной оценке активов.

3.4 Модель учета по переоцененной стоимости

Согласно МСФО 16 компания может избрать одну из моделей последующей оценки:

1. Модель учета по первоначальной стоимости, за вычетом последующей накопленной амортизации и убытков от обесценения.
2. Модель учета по переоцененной стоимости, являющейся справедливой стоимостью объекта основных средств на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

В случае избрания компанией модели последующей оценки по переоцененной стоимости, на дату переоценки накопленная амортизация может:

1. Переоцениваться пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета износа, так что после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости.
2. Списываться с балансовой стоимости актива, после чего актив переоценивается.

Таблица 12

ПЕРЕОЦЕНКА ПО МСФО

Показатели	До переоценки			После переоценки			Сумма дооценки по зданию
	Первоначальная стоимость	Износ	Балансовая стоимость	Восстановительная стоимость	Износ	Балансовая стоимость	
Переоценка методом пропорционального изменения	1 000	250	750	2 667	667	2 000	750
Переоценка путем списания амортизации	1 000	250	750	2 000		2 000	1 250

Таблица 13

ПЕРЕОЦЕНКА ПО ПБУ 6/01

Показатели	До переоценки			После переоценки			Сумма дооценки по зданию
	Первоначальная стоимость	Износ	Балансовая стоимость	Восстановительная стоимость	Износ	Балансовая стоимость	
Переоценка методом пропорционального изменения	1 000	250	750	2 000	500	1 500	1 500

Напомним, что согласно российским стандартам бухгалтерского учета стоимость основных средств формируется в сумме затрат на их приобретение, или первоначальной стоимости, за вычетом амортизации. Первоначальная стоимость определяется исторически либо путем переоценки. Схематически формирование стоимости основных средств в российской финансовой отчетности представлено на рис. 1.

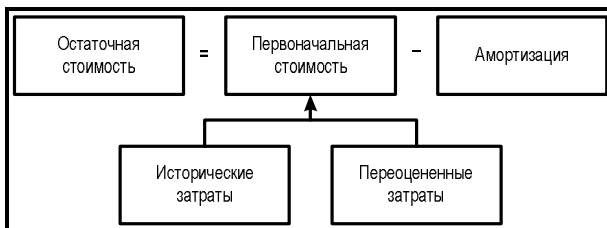


Рис. 1. Схема формирования стоимости основных средств в российском учете

В сравнении с российскими правилами переоценки амортизации по основным средствам, международные стандарты предлагают два варианта, при этом в российском учете имеется аналог первого способа.

Проведем сопоставительный анализ предлагаемых МСФО способов переоценки и способа прописанного в ПБУ 6/01 на примере.

Предположим, предприятие решило осуществить переоценку здания, первоначальная стоимость здания составила 1000 долл., износ – 250 долл. Рыночная стоимость аналогичного здания на день переоценки составляет 2000 долл. Осуществим переоценку двумя способами, предложенными МСФО и способом предусмотренным ПБУ 6/01 (табл.12; 13).

Как видно из приведенных таблиц, порядок проведения переоценки по МСФО и ПБУ 6/01 существенно различаются. Связано это с тем, что переоценка объекта основных средств, согласно ПБУ 6/01, производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. То есть, при переоценке основных средств методом прямого пересчета числящаяся в бухгалтер-

ском учете сумма износа индексируется по коэффициенту пересчета, исчисляемому соотношением восстановительной стоимости к балансовой стоимости.

Пункт 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств требует приведения именно первоначальной (а не балансовой) стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами. При этом, амортизация индексируется пропорционально изменению первоначальной (восстановительной) стоимости и никак не отражает действительный физический, экономический и моральный износ активов.

Отличаются и установленные периоды проведения переоценки, так согласно пункта 34 МСФО 16 справедливая стоимость некоторых объектов может быть предметом значительных и произвольных колебаний, поэтому они требуют ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для объектов основных средств, справедливая стоимость которых претерпела незначительные изменения. Необходимость в переоценке таких объектов может возникнуть один раз в 3-5 лет. Требования ПБУ 6/01 в части периодов проведения переоценки более туманно – «в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости».

Еще одно отличие, связанное с переоценкой активов, связано с разницей в ее отражении в бухгалтерском учете и отчетности по правилам МСФО 16 и ПБУ 6/01. Схематически порядок отражения дооценки и уценки основных средств по правилам МСФО 16 приведен на рис. 2; 3.

На основании пункта 15 ПБУ 6/01, сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки

объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

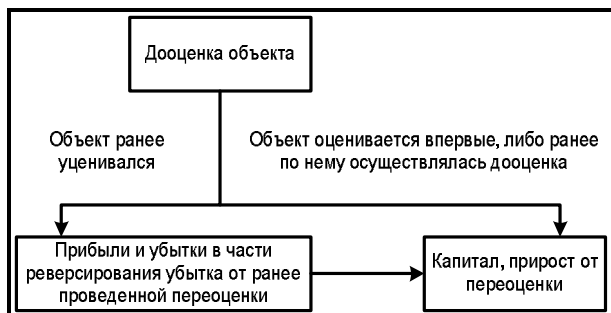


Рис. 2. Порядок отражения дооценки по МСФО 16

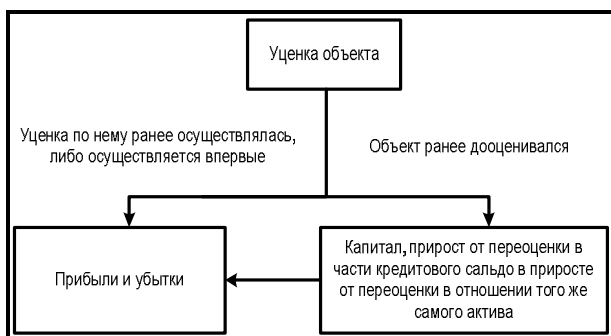


Рис. 3. Порядок отражения уценки по МСФО 16

Очевидная разница, при отражении результатов переоценки в учете и отчетности, заключается в том, что по ПБУ 6/01 все переоценки отражаются по статьям учета капитала (нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), либо добавочный капитал), в то время как МСФО 16 реверсируемые суммы относит на статьи доходов и расходов, что приводит к отражению реверсирующих сумм дооценки и уценки в Отчете о прибылях и убытках.

Пунктом 41 МСФО 16 установлено, что при прекращении признания актива прирост от его переоценки, включенный в капитал применительно к объекту основных средств, может быть перенесен непосредственно в нераспределенную прибыль. При выводе актива из использования или его выбытии предметом переноса может быть весь прирост в полном объеме. Однако, если актив используется организацией, переносу может подвергнуться лишь часть прироста от переоценки. В таком случае сумма перенесенного прироста составит разность между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе его первоначальной стоимости. Переносы прироста от переоценки в нераспределенную прибыль не производятся через прибыль или убыток.

Пунктом же 15 ПБУ 6/01 установлено, что при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Если МСФО 16 дает право при прекращении признания актива прирост от его переоценки, включенный в капитал применительно к объекту основных средств, переносить непосредственно в нераспределенную прибыль, то ПБУ 6/01 напрямую обязывает осуществить списание сумм добавочного капитала в нераспределенную прибыль при выбытии объекта основных средств.

Кроме того, если актив используется организацией, то согласно МСФО 16, переносу может подвергнуться лишь часть прироста от переоценки, ПБУ 6/01 такая возможность не предоставляется.

Резюмируя итоги анализа модели учета по переоцененной стоимости по МСФО 16 и ПБУ 6/01 опять таки можно прийти к выводу, что методика переоценки основных средств по МСФО – более экономически оправдана, и нет никаких принципиальных причин которые мешали бы внедрить указанные способы в российскую практику.

4. АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

По мере участия основных средств в производственном процессе они изнашиваются, теряют свои первоначальные качества и постепенно переносят свою стоимость на вновь созданную продукцию. Для компенсации их износа в организациях образуется амортизационный фонд, в котором аккумулируются суммы амортизации. Амортизация – это денежное выражение износа основных фондов; сумма амортизации накапливается, как правило, на специальных счетах в целях инвестиционного восстановления основных фондов. Целью начисления амортизации так же является распределение стоимости основного средства в течение срока его полезного использования.

Амортизационный фонд формируется посредством амортизационных отчислений и должен использоваться для простого и расширенного воспроизводства основных фондов [98].

Рассмотрим основные моменты МСФО 16 и ПБУ 6/01 в отношении амортизации и постараемся выявить их ключевые различия, сдерживающие унификацию российского учета основных средств.

В соответствии с пунктом 43 МСФО 16, каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого значительна в сравнении с совокупной себестоимостью объекта, в обязательном порядке должен амортизироваться отдельно.

При этом, первоначально признанная сумма в отношении объекта основных средств, распределяется на его существенные компоненты, каждый из которых амортизирует отдельно.

Срок полезной службы существенного компонента объекта основных средств и применяемый в отношении него метод амортизации могут быть точно такими же, как срок полезной службы и метод амортизации другого существенного компонента того же самого объекта. Такие компоненты можно объединять в группы при определении величины амортизационного начисления.

Организация вправе отдельно амортизировать компоненты объекта, первоначальная стоимость которых

незначительна в сравнении с себестоимостью объекта в целом (п. 47 МСФО 16).

Буквальное прочтение определения инвентарного объекта данное в ПБУ 6/01 (в части обособленного комплекса конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенного для выполнения определенной работы) позволяет сделать очень спорные выводы.

Именно поэтому, учитывая, сколько вопросов у организаций вызывала проблема учета сложных "комплексоподобных" объектов основных средств, в Методических указаниях 2003 года на примере подвижного состава автомобильного транспорта, морского и речного флота, воздушного судна показывается, что именно является единицей учета таких объектов.

Радует, что Минфин России привел примеры, касающиеся специфики деятельности отдельных организаций, но в то же время открытым остался элементарный вопрос, который возникает у подавляющего большинства организаций: что же все-таки считать первоначальной единицей учета? Элементарный пример – приобретении компьютера.

С одной стороны, согласно п.3 Методических указаний 2003 года каждый из предметов вычислительной техники – это основное средство, которое независимо от стоимости должно учитываться как самостоятельный инвентарный объект. С другой стороны, если речь идет о минимальной базовой комплектации компьютера, в состав которой помимо основных комплектующих входят клавиатура, мышь, а также принтер (к которому подключено несколько компьютеров, расположенных вообще на разных этажах офиса), то как быть в этом случае? Вышеперечисленные предметы вычислительной техники не монтируются на одном фундаменте, не сочленяются, могут функционировать отдельно друг от друга на произвольном расстоянии в зависимости от способа подключения. Ответ на этот вопрос из текста российских нормативных документов вывести невозможно [99].

Кроме того, в пункте 6 ПБУ 6/01 указано, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Отсюда очевидный вывод, определение инвентарного объекта по МСФО и ПБУ отличаются, соответственно будут отличаться сроки использования и размеры амортизационных отчислений.

Согласно МСФО 16, амортизация объекта определяется исходя из его первоначальной стоимости за вычетом ликвидационной стоимости – величины поступлений, которые компания планирует получить за объект основных средств в момент его выбытия.

На практике ликвидационная стоимость актива часто бывает незначительной и поэтому несущественна при вычислении амортизируемой суммы. Связано это с тем, что ликвидационная стоимость зачастую может быть близка к нулю, так как затраты на утилизацию отслуживших свой срок полезного использования основных средств в большинстве случаев равны или близки к сумме денежных средств, которую организация планирует получить за актив при его выбытии. В этом случае целесообразно начислять амортизацию на первоначальную стоимость объектов основных средств без вычитания ликвидационной стоимости, что соответствует российской практике.

Согласно МСФО 16 амортизации подлежит все, что признано основным средством, единственное исключение – земля. В ПБУ 6/01 список более широк, в него включены земля, законсервированные мобрезервы, основные средства некоммерческих организаций, объекты жилфонда⁸ которые не учтены в составе доходных вложений, музейные экспонаты и т.д. К этой же категории можно отнести и «малоценные» активы⁹.

Такое понятие как «консервация по решению руководителя на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев», в отличие от ПБУ 6/01, в МСФО 16 отсутствует. По МСФО 16, с момента признания актива основным средством осуществляется начисление амортизации, вплоть до момента, когда он уже полностью амортизирован. В связи с чем, размер амортизационный отчислений по МСФО и ПБУ по указанным объектам может существенно отличаться.

Затраты на демонтаж оборудования с земельного участка и рекультивацию земель в соответствии с МСФО являются элементом первоначальной стоимости земельного участка, они капитализируются и в дальнейшем подлежат амортизации (пп. с) п. 16 МСФО 16)

В Методических указаниях (пункт 10) говорится о том, что как отдельные инвентарные объекты нужно учитывать капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). И тут же (следующим абзацем) указывается, что капитальные вложения на коренное улучшение земельного участка, находящегося в собственности организации, необходимо учитывать в стоимости этого участка. В этой связи российское законодательство необходимо уточнить, то есть четко определить так все-таки капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) это отдельный объект, подлежащий амортизации, или он включается в стоимость участка и амортизируется?

Различаются по МСФО 16 и ПБУ 6/01 сроки начала и прекращения начисления амортизации. По МСФО начисление амортизации начинается с фактической даты, когда объект годен к эксплуатации и прекращается в момент прекращения признания актива. В отличие от МСФО, ПБУ 6/01 момент начала и прекращения начисления амортизации отсылает соответственно к:

- «первому числу месяца следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету»
- «первому числу месяца следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта с бухгалтерского учета».

То есть, во первых, между амортизацией по ПБУ и МСФО появляется разница в размере амортизационных отчислений из-за разных сроков начала начисления амортизации. Так если основное средство готово к эксплуатации и введено в середине месяца, то по МСФО 16 за пол месяца будет начислена амортизация. По ПБУ 6/01 амортизация будет начисляться только с первого числа следующего месяца.

⁸ См. раздел «2.2 Основные средства производственного назначения»

⁹ См. раздел «2.3 Учет малоценных основных средств»

Таблица 14

ДАННЫЕ О СРОКАХ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В РАЗЛИЧНЫХ СТРАНАХ

число лет

Страна, компания	Здания	Помещения	Оборудование	Прочие	Транспорт	Офисное оборудование
Великобритания: ICI	20		15			
Bunzl	2		5-35	4-35		
Германия: Volkswagen	25-50		6-14	4-8	4-8	4-8
Дания: Tobakskompagni A/S	33	10-18	6	10	5	3-5
Ирландия: Telecom Eireann	60	5-40	5-40	5-40	5-40	5-40
Италия: Merloni Elettrodomestici	3-10		10-33	10-20	20-30	10-20
Нидерланды: DSM	20		10			
Турция: Brisa	25-50		4-40	4	4	4
Франция: средние по стране	25-30	20		5-10	4-5	
США: Coca-Cola	25-40		3-14	3-14		
Финляндия: государственные нормы	20-40	10-20	5-15	5-15	4-7	3-5

Во вторых, если МСФО основывается на факте годности к использованию, то ПБУ основывается на формальном подходе, выражающемся в документировании таких фактов как «принятие этого объекта к бухгалтерскому учету» и «списание этого объекта с бухгалтерского учета».

Существенное влияние на размер амортизационных отчислений оказывает допущение имущественной обособленности закрепленный в Законе «О бухгалтерском учете»¹⁰. Очень часто, по тем или иным соображениям предприятия намерено оттягивают дату ввода объекта в эксплуатацию. В частности, не оформляют документы на ввод и передачу объектов в эксплуатацию, оттягивают сроки подачи документов на государственную регистрацию (по недвижимому имуществу). В результате указанных махинаций активы, которые удовлетворяют критериям признания их в качестве основных средств согласно МСФО 16, оказываются в роли «капитальных вложений» в российской отчетности, и как следствие амортизация по ним не начисляется. Действующее в настоящий момент российское законодательство позволяет не признавать данные активы основными средствами сколь угодно долго.

Отрицательной чертой российского учета основных средств является отсутствие возможности, при определении срока полезного использования основного средства, учитывать моральное или коммерческое устаревание в результате изменений или усовершенствования производственного процесса, или в результате изменений объема спроса на рынке на продукцию или услугу, производимые или предоставляемые с использованием актива.

Так в соответствии с пунктом 20 ПБУ 6/01, срок полезного использования исчисляется исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например срок аренды)

По ПБУ 6/01 имеются строго ограниченные случаи изменения сроков полезного использования (реконструкция, модернизация). В то же время исходя из текста МСФО 16 следует, что профессиональное суждение и опыт работы организации с подобными активами дают право изменять сроки полезного использования в

зависимости от планов потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе.

Так же необходимо отметить тот факт, что в практической работе, российские бухгалтера, всегда при расчете сроков полезного использования объектов основных средств, используют Постановление Правительства РФ №1. То есть пункт 20 ПБУ 6/01 в практической деятельности бухгалтерами не применяется, так как сроки использования по бухгалтерскому учету отличные от сроков использования по налоговому учету порождают разные нормы амортизации и как следствие возникновение отложенных налоговых активов и обязательств, что значительно усложняет их работу.

Приведем данные о сроках амортизации основных средств в различных странах (табл. 14) [100].

Разница в среднестатистических сроках службы активов по ПБУ и МСФО приводит к расхождениям в величине остаточной стоимости активов, а также в суммах по амортизации, начисленных за определенный период, представленных в соответствии с российской системой учета и МСФО. Исходя из таблицы видно, что, разброс в сроках эксплуатации зданий варьирует у зарубежных компаний от 2 до 60 лет. Среднестатистический российский бухгалтер при определении срока полезного использования здания (тем более нового) поставит максимально возможный срок, лет 80-100.

С другой стороны, в МСФО отсутствует понятие полностью самортизированных основных средств. То есть если основное средство самортизировано, однако продолжает использоваться в производственном процессе, срок службы должен быть пересмотрен, а прибыль пересчитана (ретроспективно). При незначительных сроках амортизации полная самортизированность основных средств наступает очень быстро, что загружает бухгалтера работой по пересчету прибыли прошлых лет и работой по пересмотру сроков амортизации по указанному имуществу. Так же необходимо обратить внимание, что пересчет прибыли из-за «полностью самортизированных основных средств» позволяет манипулировать размером капитализации зации, то есть позволяет повысить остаточную стоимость основных средств и повысить прибыль (снизить убытки) прошлых лет.

В соответствии с МСФО 16, метод амортизации должен отражать то, каким образом организация будет получать ожидаемые экономические выгоды от актива. Если этот процесс меняется, то меняется и метод амортизации.

¹⁰ См. раздел «2.1. Определение момента признания основных средств».

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» амортизация может производиться одним из четырёх способов амортизационных начислений:

- линейный способ;
- способ уменьшающегося остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В МСФО 16 «Основные средства» предусмотрено три метода:

- равномерного начисления;
- уменьшаемого остатка;
- метод суммы изделий.

В практике международных стандартов отсутствует такой метод начисления амортизации, как способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Данный факт не является существенным, так как подавляющее большинство российских организаций начисление амортизации осуществляет линейным способом. В массе своей линейный (метод равномерного начисления) способ используют и зарубежные компании, так как он признается и в налогообложении [10].

Девятилетний опыт аудиторских проверок, дает право соискателю утверждать, что способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования в России не встречается.

Ликвидация указанного способа начисления амортизации из российской практики не составляет труда, не приведет ни к каким экономическим последствиям.

Еще одно принципиальное отличие между амортизацией по ПБУ 6/01 и МСФО 16 заключается в том, что применение одного из способов начисления амортизации по ПБУ 6/01 осуществляется к группе однородных объектов основных средств (п. 18 ПБУ 6/01), в то время как МСФО позволяет применять любой метод к любому активу (п. 62 МСФО 16).

Одно из самых существенных отличий заключается в том, что применяемый способ начисления амортизации не подлежит изменению на протяжении всего срока полезного использования объектов (п. 18 ПБУ 6/01), в то время как МСФО 16 (п.61) прямо обязывает пересматривать метод амортизации как минимум в конце каждого финансового года. Данное отличие существенно с точки зрения методологии, но не существенно с точки зрения практики. Как уже отмечалось ранее в большинстве случаев и в российской практике и в практике международной используется линейный метод начисления амортизации, который практически никогда компаниями не пересматривается.

Существенные различия между МСФО 16 и ПБУ 6/01 заключаются в способах переоценки амортизации при проведении переоценки основных средств¹¹. По МСФО 16, накопленная амортизация, либо переоценивается пропорционально изменению первоначальной стоимости объекта, либо на ее сумму уменьшается первоначальная стоимость актива, после чего переоценивается чистая балансовая стоимость. В любом случае, переоцененная балансовая стоимость основного средства по МСФО, будет равняться справедливой (рыночной) стоимости на дату переоценки. В соответствии же с требованиями российского законодательства именно первоначальная (либо восстановительная), а не балансовая стоимость приводится в соответствии с рыночной ценой.

При этом, амортизация индексируется пропорционально изменению первоначальной (восстановительной) стоимости и никак не отражает действительный физический, экономический и моральный износ активов.

В результате после переоценки российским методом, мы получаем недооцененный объект, недооцененную амортизацию, и как следствие недооцененную балансовую стоимость и заниженную сумму амортизационных отчислений в будущем. Для наглядности продолжим пример изложенный в разделе 3.4. данного исследования (см. табл. 12, 13):

Предположим, что размер амортизационных отчислений по зданию установлен на уровне 5% в год. В этом случае, после переоценки здания методом пропорционального изменения¹², предложенным МСФО, и способом предусмотренным ПБУ 6/01, годовой размер амортизационных отчислений составит:

По МСФО 16:

Показатели	Восстановительная стоимость после переоценки (долл. США)	Годовая норма амортизации (%)	Годовая сумма амортизации (долл. США)
Переоценка методом пропорционального изменения	2667	5	133,35

По ПБУ 6/01:

Показатели	Восстановительная стоимость после переоценки (долл. США)	Годовая норма амортизации (%)	Годовая сумма амортизации (долл. США)
Переоценка методом пропорционального изменения	2000	5	100,00

Так же немаловажным отличием МСФО от ПБУ, является пересмотр размера амортизационных отчислений в результате обесценения активов, либо реверсирования убытков от обесценения¹³. Данные положения предусмотрены пунктами 63 и 121 МСФО 16. Как отмечалось ранее, признание убытков от обесценения и их реверсирование российским законодательством не предусматривается, соответственно размеры амортизационных отчислений по конкретным объектам остаются неизменными в течение всего срока эксплуатации.

Резюмируя все вышеизложенное, необходимо отметить, что основные различия между МСФО и ПБУ, в части учета амортизации, заключаются в различиях классификации основных средств, момента их признания в бухгалтерском учете, а так же в их первоначальной и последующей оценках. На сегодняшний день, в целях сближения с МСФО, российское законодательство в части амортизации подлежит следующим изменениям:

- Необходимо дать более четкое определение инвентарного объекта.

¹¹ См. разделы «3.1 Справедливая стоимость», «3.4 Модель учета по переоцененной стоимости»

¹² Для простоты расчетов, начисление амортизации, после переоценки проведенной методом ее списания, опущено, что связано с необходимостью пересмотра срока эксплуатации объекта после переоценки методом списания амортизации.

¹³ См. так же раздел «3.2 Убытки от обесценения» данной диссертации.

- Список основных средств не подлежащих амортизации так же подлежит корректировке, из списка необходимо исключить законсервированные мобрезервы, основные средства некоммерческих организаций, объекты жилищно-коммунального хозяйства, музеи, «малоценные» активы. Так же необходимо запретить приостановку амортизации при консервации объектов по решению руководителя на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.
- Сроки начала начисления амортизации по вновь вводимым объектам так же необходимо привести в соответствие с МСФО 16.
- Экономическое содержание должно преобладать над юридической формой, готовность объекта к эксплуатации есть факт экономической деятельности, отсутствие документов на ввод в эксплуатацию, регистрацию и т.д. не должен отражаться на сроках ввода объекта в эксплуатацию и соответственно на уровне амортизационных отчислений.
- Срок полезного использования основного средства, должен учитывать моральное или коммерческое устаревание.
- Сроки полезного использования, помимо случаев реконструкции и модернизации, должны иметь возможность меняться в зависимости от планов потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе.
- Корректировка амортизационных отчислений при проведении переоценки основных средств так же является существенным вопросом учета. МСФО 16 предлагает более цивилизованный способ переоценки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основной конструкцией информационной базы современных систем управления хозяйствующих субъектов является бухгалтерский учет, на долю которого приходится основная финансово-экономическая информация, в том числе та, которая принимается во внимание при выработке стратегических и текущих управленческих решений. Системы управления напрямую связаны с состоянием бухгалтерского учета, что подталкивает к разработке понятных и эффективных стандартов бухгалтерского учета.

Четкая, понятная и общепризнанная система бухгалтерского учета и отчетности, принципы которой можно интерпретировать и применять достаточно жестко и постоянно, является основой устойчивой финансовой инфраструктуры.

Между тем, действующие в настоящее время правила отечественного бухгалтерского учета еще не в состоянии полностью удовлетворить запросы внешних пользователей бухгалтерской отчетности, информационное качество которой оставляет желать лучшего. Российский бухгалтерский учет находится в стадии реформирования, перехода на международные стандарты, которые оказывают заметное влияние на формирование отечественных стандартов бухгалтерского учета и практики их применения. Помимо международных стандартов финансовой отчетности на практику ведения бухгалтерского учета оказывает налоговое законодательство, снижающее качество бухгалтерских данных.

Ключевой проблемой реформирования системы российского бухгалтерского учета как показало исследование является необходимость внесения корректировок в национальное законодательство, прежде всего гражданское, финансовое и налоговое, а также уточнение многих норм и правил в нормативной базе бухгалтерского учета. Налоговым органам необходимо пересмотреть свои подходы к использованию данных бухгалтерского учета и отчетности.

Как известно производственно – хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов – средств труда и материальных условий процесса труда.

Основные средства зачастую являются основным долгосрочным активом, генерирующим доход. Именно основные средства в своей совокупности образуют производственно – техническую базу и определяют производственную мощь предприятия. Пользователи финансовой отчетности (инвесторы, собственники) заинтересованы в предоставлении объективной информации об основных средствах.

Как отмечалось ранее, система нормативного регулирования бухгалтерского учета должна давать возможность вполне однозначной трактовки отдельных своих положений, исходя из принципов и структуры ее построения. Однако, действующие в настоящее время в России нормативные акты по бухгалтерскому учету основных средств подвергались слишком частым корректировкам и изменениям, что не могло не сказаться на качестве их состояния и особенно на качестве их применения на практике. Методические указания выходят значительно позже положений по бухгалтерскому учету и своевременно не корректируются в связи с изменением последних. В некоторых случаях национальные нормативные документы содержат противоречивые положения, а по некоторым вопросам не предусматривают конкретных способов ведения бухгалтерского учета.

В исследовании показано наличие довольно значительного количества отличий национальной системы бухгалтерского учета основных средств от правил, изложенных в МСФО 16. Многие отличия связаны с такими понятиями и концепциями, как справедливая стоимость, обесценение активов, переоценка, профессиональное суждение и др.

Эти отличия проявляются в разном порядке оценки, признания и отражения в отчетности активов.

В результате проведенного исследования установлено, что:

1. Один из важнейших в МСФО принцип, признанный в российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета как требование приоритета экономического содержания перед юридической формой в России не работает.

2. МСФО не решает проблем отражения в отчетности «непроизводственных» основных средств и объектов социальной сферы. Указанные термины необходимо вернуть в российскую практику бухгалтерского учета основных средств. Специфика России такова, что «непроизводственная» составляющая основных средств и объекты социальной сферы, числящихся на балансе предприятий, зачастую весьма существенна и соответственно отражение информации о них в отчетности будет представлять интерес для всех пользователей отчетности.

3. В МСФО прямо не оговорен вопрос учета «малоценных» основных средств. Вполне можно считать объективным мнение о возможности списания подобных активов в зависимости от существенности затрат на их приобретение (изготовление) в течение года. В любом случае, подобные активы признаются международными стандартами основными средствами. В этой связи предложено законодательно исключить из российских нормативных документов возможность отра-

жения основных средств стоимостью до 20 тыс. руб. в составе материально-производственных запасов. Необходимо предоставить предприятиям самим устанавливать в учетной политике стоимостной лимит и уровень существенности применяемый при начислении 100% амортизации подобных активов. В этой связи необходимо так же упростить документооборот малозначительных основных средств.

4. МСФО 16 не предполагает, как считают многие специалисты, обязательного доведения балансовой стоимости до справедливой стоимости при переходе на МСФО, так как при применении модели учета по исторической стоимости переоценка основных средств не нужна.

МСФО 16 предполагает две модели последующего учета основных средств, модель учета по исторической стоимости и модель учета по переоцененной стоимости. Эти две модели, за исключением концепции обесценения, соответствуют моделям закрепленным в ПБУ 6/01. Модель учета основных средств по исторической стоимости менее трудоемка и требует меньше финансовых затрат, кроме того «историческая стоимость» более объективна, так как основана на фактах хозяйственной деятельности имеющих документальное подтверждение. ГААП США отрицает учет по переоцененной стоимости, что является одним из принципиальных их отличий от МСФО. В настоящий момент модель учета по «переоцененной стоимости» является альтернативным способом учета основных средств по МСФО 16, в то время как модель учета по «исторической стоимости» есть основной способ.

5. В результате проведенного исследования так же установлено, что методики переоценки основных средств по МСФО – более экономически оправданы, и нет никаких причин которые мешали бы внедрить указанные способы в российскую практику, в связи с чем ПБУ 6/01 и Методические указания к ним требуют доработки в части порядка проведения переоценки основных средств до текущей (восстановительной) стоимости, в том числе переоценки накопленной амортизации.

6. Игнорирование отечественными ПБУ обесценения активов, несомненно оказывает (в отдельных случаях) отрицательное влияние на достоверность статей отчетности. В то же время, принцип осмотрительности, заложенный в МСФО, требует, чтобы активы не были завышены, на сегодняшний день с уверенностью можно утверждать не о завышении, а о занижении балансовой стоимости основных средств большинства российских предприятий.

На основании изложенного в диссертации сделан вывод о том, что внедрение аналога МСФО 36 в российскую практику нужно осуществлять с известной долей осторожности, так как в качестве возмещаемой величины актива МСФО 36 позволяет брать ценность его использования, что в свою очередь может быть использовано компанией для манипуляции отчетными данными, в том числе для приукрашивания прибыли, либо для ее сокрытия.

7. Основные различия между МСФО 16 и ПБУ 6/01, в части учета амортизации, заключаются в различиях классификации основных средств, момента их признания в бухгалтерском учете, а так же в их первоначальной и последующей оценках. О вариантах решения указанных проблемах было изложено выше. Кроме то-

го, в целях сближения с МСФО 16, в российское законодательство, в части учета амортизации, предложено внести следующие изменения (дополнения):

- Необходимо дать более четкое определение инвентарно-го объекта.
- Из списка основных средств не подлежащих амортизации предложено исключить законсервированные мобрезервы, основные средства некоммерческих организаций, объекты жилфонда которые не учтены в составе доходных вложений, музейные экспонаты, малоценные» активы. Так же необходимо запретить приостановку амортизации при консервации объектов по решению руководителя на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.
- Сроки начала начисления амортизации и сроки окончания ее начисления так же необходимо привести в соответствие с МСФО 16.
- Предложено при установке срока полезного использования основного средства, учитывать моральное или коммерческое устаревание. Предложено дать возможность предприятиям менять сроки полезного использования активов, в зависимости от планов потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе.

Таким образом, в работе были рассмотрены все существенные аспекты учета основных средств в соответствии с МСФО, а также проведено их сравнение с российскими ПБУ. С одной стороны, международные стандарты являются более проработанными и детально продуманными документами, нежели ПБУ. призваны отражать всю необходимую для инвестор информацию о реальной стоимости основных средств и их способности приносить экономическую выгоду. С другой стороны, возможность использования альтернативных подходов иногда может ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

В диссертации сделан вывод, что акцент в стратегии развития российской системы бухгалтерского учета основных средств должен прежде всего включить в себя разработку модифицированного российского ПБУ, которое бы максимально соответствовало принципам, закрепленным в МСФО 16, и требованиям российского законодательства.

Как свидетельствует мировая практика, переход к использованию принципов и правил МСФО должно быть постепенным и целенаправленным процессом, что обусловлено необходимостью проведения широкого круга мероприятий по завершению методологической работы по разработке стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В то же время необоснованное затягивание вопроса перехода к МСФО так же не оправдано.

Литература

1. Бакаев А.С. «Реформирование системы бухгалтерского учета в России (вопросы теории и практики)».// Всероссийский заочный финансово-экономический институт.- 2005.-с. 6.
2. Дипломная работа «Учет основных средств в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности», Гречина Е.А., МГУ, 2005г.
3. Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Иориссен. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике: Пер. с англ. –М.: 000 «Вершина», 2005. – 768 с.
4. Бакаев А.С. О реформе системы бухгалтерского учета в России //Экономика и жизнь. – 1997. – № 33. – с. 20-21.
5. Бакаев А.С. «Реформирование системы бухгалтерского учета в России (вопросы теории и практики)».//Всероссийский заочный финансово-экономический институт.- 2005.-с. 44-45.
6. IAS (МСФО) 16 Основные средства (2003).

7. IAS (МСФО) 1 – Представление финансовой отчетности (2003).
8. IAS (МСФО) 17 – Аренда (2004).
9. IAS (МСФО) 20 – Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи (ред. 1994).
10. IAS (МСФО) 23 – Затраты по займам (ред. 1993).
11. IAS (МСФО) 36 Обесценение активов (2004).
12. IAS (МСФО) 18 – Выручка (ред. 1993).
13. IAS 8 (МСФО) – Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки (2003).
14. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
15. Бакаев А.С. Закон «О бухгалтерском учете». Поставительный комментарий. – М: МЦФЭР, 1997. – 96 с.
16. Бакаев А.С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России//Бухгалтерский учет. – 2001. – № 3. – с. 3-6.
17. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским Советом Института профессиональных бухгалтеров // Финансовая газета. – 1998. – №1.
18. «Кудрин утвердил концепцию бухучета». <http://www.polit.ru/news/2004/07/12/kudrbuh.html>.
19. Палий В.Ф. «Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии»//Бухгалтерский учет.- 2004. № 9.
20. ПБУ 6/97 «Учет основных средств». Утверждено Приказом Минфина России № 65н от 3 сентября 1997 г.
21. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены Приказом Минфина России № 33н от 20 июля 1998 г.
22. Положение по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных и общественных предприятий и организаций. Утверждено Письмом Министерства финансов СССР № 30 от 7 мая 1976 г.
23. ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утверждено Приказом Минфина России № 26н от 30 марта 2001 г.
24. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены Приказом Минфина РФ № 91н от 13 октября 2003 г.
25. Письмо Минфина России от 5 мая 2003 г. № 16-00-14/150.
26. О бухгалтерском учете объектов недвижимости. Письмо Минфина России 8 апреля 2003 г. № 16-00-14/121.
27. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 31 мая 2004 г. № 04-02-05/1/43.
28. Письмо Управления МНС по г. Москве от 17 сентября 2002 г. № 23-06/43459.
29. ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». Утверждено Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н.
30. Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья).
31. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ. Под ред. Абовой Т.Е. и Кабалкина А.Ю. – М.: Юрайт-Издат, 2004.
32. Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ.
33. ПБУ 5/01 «Учет материально – производственных запасов». Утверждено Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.
34. ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». Утверждено Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н.
35. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А. «Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования». СПС «Консультант Плюс».
36. Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29 октября 1998 г. №164-ФЗ.
37. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организа-
- ций. Утверждена Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г, № 94н.
38. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.
39. О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов. Утверждены Постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. № 1072 народного хозяйства СССР.
40. Письмо Минфина РФ от 8 апреля 2003 г. № 16-00-14/121 «О принятии объектов недвижимости к бухгалтерскому учету».
41. Письмо Минфина России от 05.08.2005 № 03-06-01-04/317.
42. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.
43. О. Сергеева, Налог на имущество больше не зависит от регистрации недвижимости, УНП, №39, 16 октября 2006, стр. 10.
44. О.А. Сухарева, И.Р. Сухарев, Применение права собственности в российском бухгалтерском учете, Новое в бухгалтерском учете и отчетности, «ФБК-Пресс», №1, январь 2005 г.
45. МСФО. Мультимедийный курс обучения АТС № ter№ atio№ al.
46. С.А. Николаева, Бухгалтерский учет основных средств, Издание третье, «Аналитика-Пресс», 2002 г.
47. Т.Н. Малькова, Теория и практика международного бухгалтерского учета, Издательский дом «Бизнес-пресса» 2003 г.
48. Большая советская энциклопедия, Б. С. Сурганов, источник: <http://www.cultifof.ru/fulltext/1/001/008/081/246.htm>.
49. Письмо Минфина СССР от 7 мая 1976 г. № 30 об утверждении «Положения по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций».
50. Ефремова А.А., Квалификация объектов бухгалтерского учета, Журнал «Консультант» № 21-22, 2001 г., http://www.rbsys.ru/pri№ t_txt.php?txt=public_r02.php.
51. Николаева С.А., Налоговый учет: Учетная политика для целей налогообложения, СПС «Гарант».
52. Николаева С.А., Налоговый учет: Учетная политика для целей налогообложения, СПС «Гарант».
53. Е.В. Орлова, Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров, Комментарии к Методическим указаниям по учету основных средств, №1-№7 2004 г.
54. Письмо Минфина России № 03-06-01-04/209 от 21 апреля 2005 года.
55. Сурганов Б.С., Большая советская энциклопедия, <http://www.cultifof.ru/fulltext/1/001/008/081/246.htm>.
56. Фирма «1-С», Каков порядок отражения в бухгалтерском учете основных средств непроизводственного назначения?, <http://buh.ru/qaDescr-206>.
57. Николаева С.А., Сближение учетных систем, Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь», № 52, 2004.
58. Ефремова А.А., Квалификация объектов бухгалтерского учета, журнал «Консультант» № 21-22, 2001 г., http://www.rbsys.ru/pri№ t_txt.php?txt=public_r02.php.
59. Хириев А.Т., Вопросы учета основных средств стоимостью не более 10000 руб., Шестая научно-практическая конференция Юга России, сентябрь, 2005 г.
60. Письмо Минфина России от 13.03.02 № 16-00-14/87 «Об использовании унифицированных форм № МБ-2, МБ-4, МБ-7, МБ-8 при отражении ввода и движения имущества, учитываемого в составе основных средств и перешедшего из категории малоценных и быстроизнашивающихся предметов».
61. «О целях списания объектов основных средств». Письмо Минфина России от 18.10.02 № 16-00-14/403.
62. Новикова И., Учет основных средств стоимостью не более 10 000 рублей, «Новая бухгалтерия» № 5 (11), ноябрь 2003 г.
63. Бойкова М.П., Пархачева М.А., Налоговый учет основных средств и нематериальных активов, «Питер» 2003 г.
64. Мартынюк Н., «Волшебник страны ОС», журнал «Расчет», №3, март 2006, стр. 44.
65. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А., «Международные и российские стандарты бухгалтерского учета:

- Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования», Ан-Пресс 2001 г.
66. Островский О.М., «Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО», «Бухгалтерский учет», № 14, июль 2003 г.
 67. Морина Н., Справедливая оценка стоимости основных средств при переходе на МСФО, http://www.stk.ru/press/mori№ a_ko№ s.pdf.
 68. Бакаев А.С., Российский учет и международные стандарты финансовой отчетности, «Бухгалтерский учет», № 3, февраль 2003 г.
 69. Сажин А. В., Принцип справедливой оценки объектов бухгалтерского учета, http://www.smartcat.ru/p_fi№ a№ ce/books/book_89.
 70. Стуков Л.С., Практические аспекты внедрения МСФО в российскую практику, «Аудиторские ведомости», № 5, 2003.
 71. Суконина М., Как учитывать основные средства по МСФО, «Финансовый Директор», № 6, 2005.
 72. Островский О.М., «Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО», «Бухгалтерский учет», № 14, июль 2003 г.
 73. А.В. Сажин, Принцип справедливой оценки объектов бухгалтерского учета, http://www.smartcat.ru/books/book_89/Page4.shtml#Paragraph117.
 74. Шнейдман Л., Что понимается под справедливой стоимостью, Финансовой газете № 24, июнь 2000 г. http://www.price-waterhousecoopers.com.ua/ru/rus/i№ ssol/issues/ias/comme№ t s/19_fi№ -gaz02.html.
 75. Морина Н., Справедливая оценка стоимости основных средств при переходе на МСФО, http://www.stk.ru/press/mori№ a_ko№ s.pdf.
 76. Морина Н., Справедливая оценка стоимости основных средств при переходе на МСФО, http://www.stk.ru/press/mori№ a_ko№ s.pdf.
 77. Островский О.М., «Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО», «Бухгалтерский учет», № 14, июль 2003 г.
 78. Д. Дамант, Оценка активов, <http://www.ias-msfo.ru/mai№ ias.-htm>.
 79. Сажин А.В., Принцип справедливой оценки объектов бухгалтерского учета, http://www.smartcat.ru/p_fi№ a№ ce/books/book_89/i№ dex.shtml.
 80. Соколов Я.В. и Соколов В.Я., Международные стандарты бухгалтерского учета и мы, www.buh.ru.
 81. Бакаев А.С., «Российский учет и международные стандарты финансовой отчетности», «Бухгалтерский учет», № 3, февраль 2003 г.
 82. Островский О.М., «Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО», «Бухгалтерский учет», № 14, июль 2003 г.
 83. Шнейдман Л., Что понимается под справедливой стоимостью, Финансовой газете № 24, июнь 2000 г. http://www.price-waterhousecoopers.com.ua/ru/rus/i№ ssol/issues/ias/comme№ t s/19_fi№ -gaz02.html.
 84. КМСФО, Международное Приложение Оценки 1 (МПО 1) Оценка для финансовой отчетности, http://www.valuer.ru/files/ds/mpo1_IVSC05.doc, 15 ноября 2004 г.
 85. Макаревич М., Учет обесценения активов, Финансовый директор, № 11, ноябрь 2004, <http://www.fd.ru/article/12204.html>.
 86. Дмитриев И., МСФО и ГААП США: принципиальные отличия, Финансовый директор, № 2 (февраль) 2005, <http://www.fd.ru/article/12994.html>.
 87. Модеров С., «Учет основных средств в соответствии с МСФО», «Финансовая газета», № 11, 2005.
 88. Максимов С., Шиманская Т., «IAS: искусство иллюзии. Обесценение активов, или бесценный инструмент бухучета», <http://www.ruspred.ru/arh/05/27.php>.
 89. П. Аникин, Фокусы с прибылью в рамках МСФО, <http://www.berator.ru/co№ sulta№ t/article/120?pri№ t=1>.
 90. Макаревич М. Учет обесценения активов, Финансовый директор, № 11, ноябрь 2004, <http://www.fd.ru/article/12204.-html>.
 91. И.Аверчев, Фокусы с прибылью в рамках МСФО, <http://www.berator.ru/co№ sulta№ t/article/120?pri№ t=1>.
 92. Егоров В.В., ЮКОС: Как было дело, Ваш налоговый адвокат, № 1, 2006, СПС «Консультант плюс».
 93. Отчетность «Ростелекома» разочаровала рынок, http://www.fi№ -com.ru/i№ dex.php?sp=№ ews1&id=15&pri№ t_version№.
 94. Морина Н., «Справедливая оценка стоимости основных средств при переходе на МСФО», ЗАО «Оценка-консалтинг», http://www.stk.ru/press/mori№ a_ko№ s.pdf.
 95. IAS (МСФО) 37 – Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (2004).
 96. Ефремова А.А., Оценка по справедливой стоимости: необходимость и возможность для российского бухгалтерского учета, «Бухгалтерский учет», № 18, 2002, СПС «Консультант Плюс».
 97. Малькова Т.Н., Теория и практика международного бухгалтерского учета, Издательский дом «Бизнес-пресса», Санкт-Петербург, 2003 г., стр.126.
 98. Большой юридический словарь, <http://www.5-ka.ru/jurd/261.html>.
 99. Орлова Е.В., Комментарий к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств*(1), СПС «Гарант».
 100. Малькова Т.Н., Теория и практика международного бухгалтерского учета, ИД «Бизнес-пресса», Санкт-Петербург, 2003, стр. 130.
 101. Малькова Т.Н., Теория и практика международного бухгалтерского учета, ИД «Бизнес-пресса», Санкт-Петербург, 2003, стр. 131.

Арсен Хириев