

2.5. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С РОССИЙСКИМИ И МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

Панков В.В., д.э.н., профессор Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова;
Воропаева О.А., преподаватель Российского университета дружбы народов

В настоящее время сохраняются различия в бухгалтерских требованиях к учету основных средств согласно российскому и международному учетному стандартам. В данной работе проанализированы эти требования. Сделан вывод, что к основным различиям в учете основных средств по российским и международным стандартам относятся следующие: не создается резерв на демонтаж сложного оборудования; контроль над активом подменяется правом собственности; отсутствуют требования к капитализации отдельных видов затрат в стоимости основных средств; не сформированы объективные требования к установлению срока полезного использования (СПИ), не разрешается пересматривать СПИ и остаточную стоимость основных средств, не предусмотрено тестирование на обесценение долгосрочных активов. Устранение указанных различий будет способствовать обеспечению качества информации об основных средствах в российской бухгалтерской отчетности.

РОССИЙСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Учет основных средств в Российской Федерации регламентирован одноименным положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/2001, которое утверждено приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) №26н от 30 марта 2001 г. и действует в редакции приказа Минфина РФ №147н от 27 ноября 2006 г. №156н. Разъяснения норм ПБУ 6/2001 представлены в утвержденных приказом Минфина РФ №91н от 13 октября 2003 г. методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств.

Согласно ПБУ 6/2001, при одновременном выполнении четырех обязательных условий признания к основным средствам относятся следующие объекты учета:

- здания, сооружения, машины и оборудование;
- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь;
- рабочий, продуктивный, племенной скот;
- многолетние насаждения;
- внутрихозяйственные дороги;
- земельные участки и объекты природопользования (вода, недра);
- капитальные вложения на коренное улучшение земель, в арендованные объекты основных средств.

К обязательным условиям признания объектов основных средств в бухгалтерском учете в настоящее время в РФ относятся:

- использование актива в течение более 12 месяцев;
- способность актива приносить экономические выгоды (доход) (за исключением некоммерческих организаций);
- использование актива для производственных или управленческих нужд и для предоставления за плату во временное пользование (счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»);
- не предполагается последующая перепродажа актива.

Таким образом, если следовать указанным условиям признания объектов основных средств, то, например, офисное здание, приобретенное риелторской фирмой

с целью перепродажи, не может быть признано в составе основных средств, оно должно быть классифицировано в учете как товар. В то же время, если оборудование не используется в производственных целях или не приносит дохода, оно тоже не должно отражаться в составе основных средств. Например, принадлежащее коммерческому предприятию здание объекта социальной инфраструктуры – профилакторий не должен отражаться в бухгалтерском балансе в составе объектов основных средств. Вместе с тем российская учетная практика свидетельствует об обратном, поскольку в ней по настоящее время приоритет имеет право собственности на актив, а не условия признания актива согласно требованиям ПБУ 6/01.

Кроме того, согласно ПБУ 6/01, активы стоимостью не более 20 тыс. руб. по выбору организации могут признаваться как материально-производственные запасы и не амортизироваться. Лимит стоимости необходимо установить в учетной политике организации. В налоговом учете установлен аналогичный лимит.

Если основные средства состоят из нескольких частей с различным сроком полезного использования (СПИ), то каждая часть может учитываться как отдельный объект, и если эта часть дешевле 20 тыс. руб., то ее можно списать на текущие расходы. Однако, как написано в российском стандарте, различие в СПИ должно быть существенным. При этом критерий существенности различия в СПИ в ПБУ 6/01 не определен, поэтому его следует установить в учетной политике организации. Поскольку указанное требование является относительно новым, оно введено в ПБУ 6/01 только в 2006 г., то в настоящее время отсутствует практический опыт установления объективного критерия существенности в различии СПИ.

В РФ применяются три оценки стоимости основных средств:

- первоначальная стоимость;
- остаточная стоимость;
- восстановительная (переоцененная) стоимость.

Первоначальная стоимость объекта основных средств складывается в момент ввода объекта в эксплуатацию, и по этой стоимости объекты основных средств числятся на одноименном счете 01 в течение всего СПИ при условии, что не было их переоценок.

Первоначальная оценка зависит от того, каким способом основные средства поступают в организацию. При покупке их за плату первоначальной стоимостью признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление без налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. В перечень затрат на приобретение основных средств включена оплата их стоимости поставщику по договору, стоимость доставки и установки, таможенные пошлины, вознаграждения посредническим организациям, суммовые разницы, информационные и консультационные услуги, невозмещаемые налоги и иные аналогичные затраты. С 2006 г. в первоначальную стоимость основных средств не включаются регистрационные сборы, они рассматриваются как государственная пошлина (налог).

Первоначальной стоимостью объектов основных средств, полученных по договору дарения безвозмездно, признается их рыночная стоимость на дату оприходования в качестве вложений во внеоборотные активы.

Первоначальной стоимостью основных средств, переданных в качестве вклада в уставный капитал, при-

знается их договорная стоимость, согласованная учредителями. Если основные средства дороже, чем 200 минимальных размеров оплаты труда, то их договорная стоимость должна быть подтверждена независимым оценщиком согласно п. 3 ст. 34 Федерального закона №208 «Об акционерных обществах» и п. 2 ст. 15 Федерального закона №14 «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в результате неденежных сделок (обмен на другое имущество), признается продажная цена передаваемого имущества (если продажную цену передаваемого имущества установить невозможно, то цена, по которой предприятие обычно приобретает аналогичные основные средства).

Основные средства, купленные за валюту, оцениваются по курсу Центрального банка РФ на дату принятия их к учету в качестве вложений во внеоборотные активы, т.е. на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». При вводе их в эксплуатацию пересчитывать их стоимость не следует.

Первоначальная стоимость приобретенных основных средств, бывших в употреблении, складывается обычным путем как цена приобретения и сопутствующие затраты, амортизация на учет не ставится. В бухгалтерском учете их СПИ определяется самостоятельно. В налоговом учете их СПИ определяется как разница между нормативным СПИ и СПИ у бывшего владельца (надо документально подтвердить).

Согласно концепции, лежащей в основе российского ПБУ 6/2001, основные средства переносят свою стоимость на себестоимость продукции, работ услуг постепенно в течение всего СПИ. Часть стоимости объекта основных средств, включаемая в себестоимость текущего месяца, называется амортизацией. Остаточная стоимость основных средств определяется ежемесячно как разница между первоначальной стоимостью и начисленной амортизацией.

В отличие от износа основных средств – категории физической, амортизация как часть стоимости является категорией экономической. В этой связи примечательна история переименования счета 02 из российского Плана счетов. В предыдущей редакции плана счетов указанный счет назывался «Износ основных средств», в действующей редакции он получил название «Амортизация основных средств». С нашей точки зрения, учитывая важную обстоятельство, заключающееся в том, что износ и амортизация не являются тождественными категориями, для отражения полной информации об основных средствах в план счетов следует ввести оба счета одновременно: и счет износа, и счет амортизации. Более подробно данное предложение раскрыто в параграфе 3.1.

В бухгалтерском учете основные средства учитываются на одноименном счете 01 по первоначальной стоимости, в балансе они отражаются по остаточной стоимости, которая формируется с помощью применения контрастного счета 02 «Амортизация основных средств».

Согласно ПБУ 6/2001, СПИ устанавливается организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования объекта с ожидаемой производительностью, с учетом режима эксплуатации, количества смен, с учетом естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта. В налоговом учете СПИ устанавливается в соответствии с

постановлением Правительства РФ №1 от 1 января 2002 г. с изменениями и дополнениями.

Следует заметить, что, с одной стороны, в отличие от требований налогового учета, данная норма в бухгалтерском учете является более демократичной. С другой стороны, возможности предприятий по объективному и обоснованному установлению СПИ в бухгалтерском учете на практике не используются. Это связано со стремлением избежать различий в бухгалтерском и налоговом учете, приводящих к временным различиям между показателями бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли, и облегчить применение ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Заметим, что согласно российским правилам, первоначальную стоимость основных средств можно изменять только в строго оговоренных случаях, а именно: в результате достройки, переоборудования или реконструкции объекта основных средств, а также в результате их переоценки.

Восстановительная стоимость основных средств представляет собой стоимость их воспроизводства, исходя из цен, действующих на момент проведения их переоценки. Согласно ПБУ 6/2001, организация может не чаще одного раза в год на начало отчетного периода переоценивать группы однородных объектов основных средств способом, установленным в учетной политике (индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным независимым оценщиком рыночным ценам).

Результаты проведенной переоценки объектов основных средств в бухгалтерском учете отражаются с использованием счета 83 «Добавочный капитал».

Российским планом счетов для учета выбытия основных средств на счете 01 «Основные средства» предусмотрен специальный субсчет 01-1 «Выбытие основных средств». На этом субсчете формируется остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств путем сравнения его первоначальной стоимости с суммой начисленной за весь период эксплуатации амортизации.

Остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств переносится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» как прочий расход, связанный с выбытием основных средств.

Если выбытие объекта требует его демонтажа, то соответствующие расходы также включаются в состав прочих.

Выручка, полученная от продажи объекта основных средств, отражается по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если выбывающий объект основных средств ранее переоценивался, то сумма дооценки, отраженная на счете 83 «Добавочный капитал», переносится при выбытии объекта на счет 84 «Нераспределенная прибыль».

В случае, если после списания или ликвидации объекта остаются какие-то материальные ценности, то, согласно п. 9 ПБУ 5/2001, их необходимо поставить на учет по рыночной цене на счет 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 91 как прочий доход. Например, драгоценные металлы при выбытии ЭВМ.

Стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации одним из четырех принятых в учетной политике для каждого объекта способов:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;

- по сумме чисел лет СПИ;
- пропорционально объему выпуска продукции, выполненным работ.

Выбранный способ амортизации по каждому объекту не меняется в течение всего СПИ.

Амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода объекта основных средств в эксплуатацию. Последний раз амортизация начисляется в месяце, следующем за месяцем полного погашения стоимости или за месяцем выбытия объекта основных средств.

Начисление амортизации производится по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами:

- 23 «Вспомогательное производство» (амортизация оборудования и зданий ремонтных и других вспомогательных цехов);
- 25 «Общепроизводственные расходы» (амортизация оборудования и зданий производственных подразделений);
- 26 «Общехозяйственные расходы» (амортизация оборудования и зданий административных подразделений);
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (амортизация оборудования и зданий обслуживающих производств: столовая, общежития и другие объекты);
- 44 «Расходы на продажу» (амортизация торговых залов, прилавков, складских помещений, другого оборудования).

Затем суммы начисленной амортизации ежемесячно включаются в себестоимость продукции, работ, услуг с помощью бухгалтерской записи:

Дебет 20 Кредит 23, 25, 26, 29, 44.

В последние годы распространенной практикой при отражении в учете амортизации стало смешение двух записей: по начислению амортизации и включению ее в себестоимость. При этом амортизация напрямую начисляется на счете 20 «Основное производство». Такую позицию занимают большинство авторов статей, публикуемых в популярных бухгалтерских изданиях «Главбух», «Практическая бухгалтерия», «Семинар для бухгалтера» и другие. Считаем данный подход ошибочным, поскольку амортизация является распределяемым расходом и может быть отдельной статьей калькуляции. Как исключение анализируемый способ отражения амортизации допустим, с нашей точки зрения, только при производстве предприятием одного вида продукции, что на практике случается редко.

По основным средствам, сданным в аренду, амортизация начисляется в корреспонденции со счетом 91-2 «Прочие расходы».

Счет 02 «Амортизация основных средств» по схеме записей пассивный, а по отношению к балансу контративный, т.е. его остаток отражается в активе баланса со знаком минус. Такой порядок обеспечивает оценку основных средств в балансе по их остаточной стоимости, то есть за вычетом суммы начисленной амортизации.

По книгам, брошюрам и другим видам печатной продукции по выбору организации в учетной политике может быть предусмотрен особый порядок списания их стоимости. Стоимость таких объектов может быть в полном объеме включена в себестоимость продукции, работ, услуг в месяце ввода их в эксплуатацию. При этом возможны два варианта записей:

- Дебет счетов 25,26,44,91 и других Кредит счета 01;
- Дебет счетов 25,26,44,91 и других Кредит счета 02.

С нашей точки зрения, в одобренном Минфином РФ первом варианте записей теряется объект основных средств по причине снятия его с балансового учета. В связи с этим требуется организация забалансового учета объекта, который балансовой стоимости не имеет, но продолжает использоваться. Во втором вариан-

те объект числится на балансовом счете 01 по первоначальной стоимости и одновременно числится в полной сумме его амортизация на балансовом счете 02. При втором варианте нет необходимости в организации забалансового учета таких объектов.

Согласно ПБУ 6/2001, не подлежат амортизации активы, потребительские свойства которых с течением времени не меняются. К таким активам относятся:

- земельные участки и объекты природопользования;
- музейные ценности и мобилизационные активы.

С 2006 г. в случае, если указанные ниже специфические объекты основных средств используются в коммерческой деятельности и приносят доход, то они также амортизируются. К таким объектам относятся:

- жилищный фонд (жилые дома, квартиры, общежития);
- объекты внешнего благоустройства и аналогичные им (лесное, дорожное хозяйство, сооружения судоходной обстановки);
- продуктивный скот (воспроизводящий себя);
- многолетние насаждения.

Для объектов основных средств, которые не используются в коммерческой деятельности и не приносят доход, ПБУ 6/2001 предусматривает один раз в год начисление не амортизации, а износа, который отражается внесистемно на специальном забалансовом счете. В балансе же эти объекты отражаются по первоначальной стоимости. К таким объектам относятся используемые в некоммерческих целях объекты основных средств некоммерческих организаций.

Начисление амортизации основных средств не приостанавливается в течение всего СПИ за исключением основных средств, переведенных на консервацию на срок, более трех месяцев или основных средств, ремонт которых длится более 12 мес.

РОССИЙСКИЙ НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В российском налоговом учете действуют иные требования в части амортизируемого имущества. Согласно изменениям, внесенным в гл. 25 Налогового кодекса РФ (НК РФ) федеральными законами от 22 июля 2008 г. №158-ФЗ и от 26 ноября 2008 г. №224-ФЗ, амортизация может начисляться одним из двух методов: линейным или нелинейным. При этом использование линейного метода принципиально не отличается от бухгалтерского учета, за исключением возможности самостоятельно выбрать норму амортизации. В налоговом учете такая возможность отсутствует, нормы строго привязаны к амортизационным группам, включенным в постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1 с изменениями. Все долгосрочные активы в налоговом учете амортизируются единым методом: линейным.

В налоговом учете, как и в бухгалтерском, линейный метод применяется отдельно к каждому объекту основных средств.

Что касается применения нелинейного метода, то он принципиально отличается от нелинейных способов бухгалтерской амортизации. Свой выбор налогоплательщик должен закрепить в учетной политике на 2009 г. Исключением являются здания, сооружения, входящие в 8-ю-10-ю амортизационные группы, то есть основные средства со сроком полезного использования более 20 лет.

В зависимости от применяемого метода амортизация начисляется по-разному: либо пообъектно, либо по груп-

пе амортизируемого имущества, в табл. 1 представлены правила выбора метода налоговой амортизации.

Таблица 1

ВЫБОР МЕТОДА НАЛОГОВОЙ АМОРТИЗАЦИИ ПО ВИДАМ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА

Вид амортизируемого имущества	Метод начисления налоговой амортизации	
	Линейный	Нелинейный
Здания, сооружения, передаточные устройства, нематериальные активы, входящие в амортизационные группы с восьмой по десятую	Вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации применяется линейный метод	В отношении указанных видов имущества нелинейный метод не применяется
Все остальные объекты амортизируемого имущества	Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества	Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе

Порядок применения нелинейного метода изложен в новой ст. 259.2 НК РФ. Его главное отличие от прежнего нелинейного метода заключается в том, что амортизацию надо начислять не по каждому отдельному объекту основных средств, а по амортизационным группам.

По действующему до 2009 г. порядку метод амортизации менять было нельзя. Правила, вступившие в действие с 2009 г., более либеральны: с нелинейного метода на линейный переходить можно, хоть и не чаще одного раза в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ). Вместе с тем, для перехода с линейного метода на нелинейный ограничений нет, кроме того, что таковой возможен лишь с начала налогового периода, которым является календарный год.

Если учетной политикой организации закреплено применение нелинейного метода, то на начало 2009 г. для каждой амортизационной группы, кроме восьмой-десятой, определяется суммарный баланс, который представляет собой суммарную остаточную стоимость всех объектов амортизируемого имущества, относящихся к данной амортизационной группе. В дальнейшем суммарный баланс той или иной амортизационной группы определяется на 1-е число каждого месяца. При этом сумма начисленной амортизации рассчитывается ежемесячно путем применения нормы амортизации к суммарному балансу.

Таблица 2

НОРМЫ НАЧИСЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ АМОРТИЗАЦИИ В 2009 Г.

Амортизационная группа	Норма амортизации за месяц с 2009 г. при нелинейном методе, %	СПИ согласно правительственному классификатору основных средств, мес.	Норма амортизации за месяц при линейном методе (1 / гр. 3 * 100%)
1	2	3	4
Первая	14,3	13-24	7,7-4,17
Вторая	8,8	25-36	4-2,77
Третья	5,6	37-60	2,7-1,67
Четвертая	3,8	61-84	1,64-1,19
Пятая	2,7	85-120	1,18-0,83
Шестая	1,8	121-180	0,83-0,55
Седьмая	1,3	181-240	0,55-0,42
Восьмая	1,0	241-300	0,42-0,33
Девятая	0,8	301-360	0,33-0,28
Десятая	0,7	361 и больше	0,28 и меньше

Более того, с 2009 г. при нелинейном методе предприятиям нет необходимости самостоятельно определять соответствующие нормы амортизации. Они указаны в ст. 259.2 НК РФ для каждой амортизационной группы и приведены нами в табл. 2.

Сравнение показателей столбцов 2 и 4 по каждой амортизационной группе свидетельствует о том, что организациям выгоднее применять нелинейный метод начисления амортизации. В этом случае самортизировать объект в налоговом учете можно намного быстрее, соответственно и снизить налоговые платежи из прибыли. Вместе с тем применение нелинейного метода амортизации в налоговом учете сдерживается неудобством и громоздкостью расчетов, сложным налоговым учетом.

Нормы п. 9 ст. 258 НК РФ предусматривают возможность воспользоваться амортизационной премией при вводе объекта основных средств в эксплуатацию, включая реконструированные, модернизированные и дооборудованные объекты. Размер такой премии не должен превышать 10% первоначальной стоимости вводимого объекта, а для третьей-седьмой амортизационных групп разрешена премия в размере 30%.

С одной стороны, указанные нормы направлены на стимулирование инвестиций в основные средства, с другой стороны нормы налогового законодательства предусматривают восстановление амортизационной премии с вытекающим из этого обстоятельства доначислением налога на прибыль. Восстановление требуется в том случае, если объект основных средств продан ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию. На наш взгляд, получается половинчатая мера, которая не способна обеспечить устойчивое развитие производственной базы российских предприятий.

Увеличение стоимости реконструированных, модернизированных, дооборудованных основных средств, за вычетом амортизационной премии, увеличивает суммарный баланс группы. Если приобретается или появляется на предприятии в качестве вклада в его уставную деятельность имущество, эксплуатированное прежде, то оно включается в ту амортизационную группу, в которой числилось у прежнего собственника. Таким образом за каждый месяц суммарный баланс увеличивается на сумму вводимых в эксплуатацию основных средств и уменьшается на сумму амортизации.

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на остаточную стоимость таких объектов. Если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы был уменьшен до нуля, такая амортизационная группа ликвидируется.

Амортизационная группа может быть ликвидирована досрочно в случае, если величина суммарного баланса амортизационной группы станет меньше 20 тыс. руб. При этом значение суммарного баланса по такой группе включается в состав внереализационных расходов текущего периода.

По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода названного объекта из ее состава.

При нелинейном способе начисления амортизации в налоговом учете возникает проблема расчета остаточной стоимости объектов каждой из амортизационных групп. Для решения этой задачи п. 1 ст. 257 НК РФ предложена базирующаяся на дисконтированной стоимости специальная формула расчета, приведенная ниже.

$$Sn = S * (1 - 0,01 * k)n,$$

где Sn – остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после включения в соответствующую амортизационную группу;

S – первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n – число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в амортизационную группу до дня их исключения из состава этой группы, не считая полных месяцев, в течение которых такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ;

k – норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы.

С 2009 г. предприятия вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше двух в отношении следующих объектов амортизируемого имущества:

- основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности, за исключением основных средств, относящихся к первой - третьей амортизационным группам и амортизируемых нелинейным методом;
- собственных основных средств налогоплательщиков – сельхозорганизаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);
- собственных основных средств налогоплательщиков – организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Предприятия могут применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше трех:

- в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, за исключением объектов лизинга, относящихся к первой-третьей амортизационным группам независимо от метода их амортизации;
- по основным средствам, используемым исключительно в научно-технической деятельности.

Вместе с тем с 1 января 2009 г. в гл. 25 НК РФ не действуют положения о применении понижающего коэффициента 0,5, применяемого до 2009 г. к дорогостоящим легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам.

Налогообложение операций по снятию с учета объектов амортизируемого имущества и их продажи имеет ряд особенностей. Во-первых, объект можно снять с учета как по причине физического износа, так и по причине морального износа. Согласно подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ, расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной амортизации, а также расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества в целях налогообложения прибыли включаются в состав внереализационных расходов в том периоде, в котором объект был снят с учета. Следует иметь в виду, что названные расходы признаются экономически обоснованными, если причиной ликвидации объекта основных средств является его физический

износ. Затраты, связанные со списанием объекта по причине его морального износа, с точки зрения представителей налоговых органов, нельзя признать экономически обоснованными, поэтому в данном случае предприятия вынуждены уплачивать налог на прибыль с остаточной стоимости объекта и других расходов, связанных с его ликвидацией. Во-вторых, при убыточной продаже имеющего остаточную стоимость объекта амортизируемого имущества в налоговом учете действуют особые правила: согласно п. 3 ст. 268 НК РФ, полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока полезного использования проданного объекта.

СРАВНЕНИЕ ТРЕБОВАНИЙ РОССИЙСКОГО ПБУ 6/2001 «УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ» И МСФО (IAS) 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Требования российского и международного стандартов по учету основных средств во многом схожи. В частности, совпадает порядок определения первоначальной или исторической стоимости основных средств. Однако в Международном стандарте финансовой отчетности МСФО (IAS) 16 имеется следующее требование, которое не предусмотрено российским ПБУ 6/01: при формировании первоначальной оценки объекта основных средств, в будущем требующего дорогого демонтажа при выбытии, его стоимость увеличивается на будущие затраты по его ликвидации, восстановлению площадки, на которой он располагается. Затраты на предстоящий демонтаж капитализируются и относятся на создание резерва на демонтаж. Резерв на демонтаж признается на дату демонтажа в дисконтированной сумме с учетом срока полезной службы объекта основных средств.

В российском бухгалтерском стандарте по учету основных средств отсутствует понятие «ликвидационная стоимость». Согласно требованиям МСФО (IAS) 16, ликвидационная стоимость является остаточной стоимостью актива по окончании срока его полезной службы. Первоначально ликвидационная стоимость определяется в начале срока полезной службы актива на основе экономически обоснованного решения. Зачастую ликвидационная стоимость актива бывает незначительной, а следовательно, несущественной при расчете суммы амортизации.

В целом в российских и международных правилах совпадают и критерии признания объекта основных средств в бухгалтерском учете и отчетности. Однако в российском стандарте отсутствует понятие контроля над активом, оно заменено правом собственности. Это обстоятельство приводит к различному составу основных средств одного и того же предприятия в отчетности, составленной по российским и международным требованиям. В международном учете, в отличие от российского, подробно описаны требования к капитализации отдельных видов затрат в стоимости объекта основных средств. Например, процентных расходов по привлеченным кредитам на приобретение основных средств, а также затрат на ремонты.

В частности, затраты на эксплуатацию и текущий ремонт не капитализируются, поскольку они направлены только на поддержание имеющегося уровня производительности объекта. Что касается затрат на капитальный ремонт, реконструкцию и модернизацию, то

они могут капитализироваться при условии, что отвечают критериям признания актива и его определению. В частности, если такие затраты:

- приводят к увеличению срока полезной службы объекта основных средств, которое может выражаться в годах или в количестве производимых изделий;
- позволяют увеличить производительность объекта основных средств, то есть выпуск продукции в единицу времени;
- позволяют улучшить качество продукции, снизить затраты на производство, сократить ручной труд.

Существует ограничение при капитализации затрат, это – справедливая стоимость актива. В случае, если капитализация приводит к тому, что балансовая стоимость актива становится выше его справедливой стоимости, то разница относится на расходы периода.

МСФО (IAS) 16 разрешает два способа капитализации затрат:

- либо увеличение стоимости объекта основных средств (этот способ используется, когда происходит реальное увеличение балансовой стоимости объекта в результате капитального ремонта);
- либо уменьшение накопленной амортизации (этот способ используется, когда достигается удлинение срока полезной службы объекта).

Согласно требованиям МСФО, компания должна выбрать в учетной политике один из двух методов учета последующей стоимости основных средств:

- основной метод: по исторической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;
- альтернативный метод: по переоцененной стоимости, то есть по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Альтернативный метод учета основных средств предполагает проведение периодических переоценок этих долгосрочных активов. Переоценки проводятся достаточно регулярно, не реже одного раза в год, чтобы балансовая стоимость не отличалась существенно от справедливой стоимости на отчетную дату. Компании необходимо определить в учетной политике, каким способом проводить переоценки объекта в зависимости от наличия активного рынка по данному виду объектов; при отсутствии активного рынка необходимо воспользоваться услугами профессионального оценщика.

Справедливая стоимость земли и зданий в МСФО обычно определяется профессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыночных цен. Земля и здания на ней являются разделяемыми активами, учитываются они отдельно, даже если они приобретаются вместе. Земля имеет неограниченный срок полезной службы и также, как и по российским требованиям, не амортизируется.

Справедливой стоимостью машин и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. При отсутствии рыночной оценки эту группу активов можно оценивать по стоимости замещения с поправкой на амортизацию. Имеется в виду сравнение с оборудованием с такими же возможностями, как и оцениваемое. Чем выше нестабильность рынка, тем чаще должны проводиться переоценки.

Остаточная стоимость и срок полезной службы основного средства могут пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года и при этом любые изменения будут учитываться в качестве изменения в учетной оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки».

Отметим терминологическое несоответствие МСФО (IAS) 16 «Основные средства» весь период эксплуата-

ции объекта основных средств называется сроком полезной службы объекта. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» этот же период называется сроком полезного использования объекта. Нам представляется, что «срок службы» – понятие более широкое, чем «срок полезного использования».

Более того, в отличие от российского, международный стандарт содержит критерии, принимаемые во внимание при определении срока полезной службы актива:

- ожидаемое использование актива, которое зависит от количества выпущенной продукции;
- ожидаемый физический износ, который зависит от эксплуатационных факторов, таких как количество часов использования актива, ремонт и техническое обслуживание;
- технический и моральный износ, возникающие в результате изменений или усовершенствований производства, а также в связи с изменением спроса на рынке продукции или объема предоставления услуг по активу;
- юридические и тому подобные ограничения по использованию актива, такие как ограничения, связанные с безопасностью использования или с истечением срока сдачи актива в аренду.

В соответствии с МСБУ (IAS) 16 руководству компании разрешено самостоятельно определять и периодически пересматривать сроки полезной службы основных средств в зависимости от того, в течение какого периода времени предприятие предполагает их использовать. Срок полезной службы основных средств рассчитывается на основе взвешенного решения и основывается на опыте эксплуатации подобных объектов.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» также предусматривает, что организация сама определяет срок полезного использования основных средств. Однако пересмотр установленного при вводе в эксплуатацию объекта основных средств срока полезного использования не допускается.

На практике российские предприятия для целей бухгалтерского учета и составления отчетности продолжают использовать нормы амортизации, регламентируемые налоговым учетом. Для основных средств, которые эксплуатировались уже до 2002 г., как правило, применяются сроки полезного использования, установленные постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. №1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». Для основных средств, которые введены в эксплуатацию, начиная с 2002 г., на практике применяются нормы амортизации, установленные постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». То есть в российской практике при оценке остаточной стоимости основных средств в финансовой отчетности предпочтение отдается налоговому учету. Это снижает качество и достоверность оценки статей бухгалтерской отчетности.

Разница в сроках полезной службы приводит к расхождениям в величине остаточной стоимости активов, а также в суммах начисленной за текущий период и накопленной амортизации в финансовой отчетности, представленной в соответствии с российской системой учета и подготовленной по МСФО.

Что касается методов начисления амортизации, в МСФО на практике применяются также линейный и нелинейный методы.

В качестве способов неравномерного начисления в МСФО на практике применяются методы неравномерного начисления амортизации, которые предусмотрены и в российском ПБУ 6/01, а именно: способ уменьшающегося остатка и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

ВЫВОДЫ

Выбранный метод амортизации в МСФО отражает ожидаемый поток будущих экономических выгод. Далее метод применяется последовательно; исключение составляют случаи изменения ожидаемых экономических выгод от использования активов.

Российскими организациями, как правило, на практике используется линейный метод в связи с тем, что нелинейный метод, разрешенный для использования в налоговом учете, как было проанализировано выше, существенно отличается от нелинейных методов, рекомендуемых ПБУ 6/01.

Российский стандарт, в отличие от международного, до настоящего времени не предусматривает тестирование долгосрочных активов на обесценение. В МСФО для определения того, будет ли обесценяться актив, применяется МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», в котором подробно описывается пересмотр балансовой стоимости, восстанавливаемой суммы и момент признания или прекращения признания убытка от обесценения.

Прекращение признания балансовой стоимости долгосрочного актива в МСФО происходит не только при его выбытии, как в России, но и по причине отсутствия ожидания экономических выгод от использования или выбытия актива.

Таким образом российские требования по бухгалтерскому и налоговому учету основных средств существенно отличаются друг от друга, что создает много практических трудностей, связанных с образованием временных разниц и отложенных налогов. Более того, жесткие налоговые требования зачастую являются препятствием для обновления основных средств. В частности, требование уплатить налог на прибыль с остаточной стоимости морально устаревших основных средств не способствует развитию производственной базы предприятий на основе новых технологий, включая нано технологии. Стремление руководства российских предприятий установить в бухгалтерском учете налоговые правила учета, в конечном итоге, приводит к искажению показателей бухгалтерского учета. В связи с этим одной из важнейших задач является сближение российского бухгалтерского и налогового учета основных средств.

Кроме того, сохраняются различия в бухгалтерских требованиях к учету основных средств согласно российскому и международному учетному стандартам. Данное обстоятельство создает существенные трудности при трансформации российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с требованиями МСФО. Именно такая отчетность требуется от предприятий при выходе на IPO (initial public offer) – первое размещение акций крупными российскими предприятиями на международных фондовых биржах, а также международная отчетность регулярно запрашивается иностранными инвесторами, разместившими свои средства в РФ.

К основным различиям в учете основных средств по российским и международным стандартам в РФ относятся следующие:

- не создается резерв на демонтаж сложного оборудования;
- контроль над активом подменяется правом собственности;
- отсутствуют требования к капитализации отдельных видов затрат в стоимости основных средств,
- не сформированы объективные требования к установлению СПИ;
- не разрешается пересматривать СПИ и остаточную стоимость основных средств;
- не предусмотрено тестирование на обесценение долгосрочных активов и др.

Устранение указанных различий, на наш взгляд, будет способствовать обеспечению качества информации об основных средствах в российской бухгалтерской отчетности.

Литература

1. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах, а также о признании утратившими сил отдельных актов (положений актов) законодательства РФ о налогах и сборах [Текст] : федер.

- закон от 6 авг. 2001 г. №110-ФЗ с изм. и доп. // Нормативные акты. – 2009. – Июль.
2. 23 положения по бухгалтерскому учету [Текст] : сб. док. – М. : Омега-Л, 2009. – 373 с. – (Нормативный портфель бухгалтера).
3. Бакаев А.С. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению [Текст] / А.С. Бакаев. – М. : ИПБ-БИНФА, 2000. – 170 с.
4. Генералова Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / Н.В. Генералова. – М. : Проспект, 2008 – 416 с.
5. Захарьин В.Р. Учетная политика 2009 для целей бухгалтерского и налогового учета [Текст] / В.Р. Захарьин В.Р. М: Омега-Л, 2009. – 208 с.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] / Н.П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 717 с.
7. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : изд. на русс. языке. – М. : Аскери-АССА, 2008 1100 с.

Ключевые слова

Российские стандарты; международные стандарты; основные средства; сравнительный анализ; качество информации; отчетность; амортизация; остаточная стоимость; обесценение; учет.

Панков Виктор Васильевич

Воропаева Ольга Алексеевна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье рассмотрены различные аспекты ведения учета основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами. В первой части статьи рассматривается существующая нормативная база, условия первоначального признания объектов в качестве объектов основных средств, а также их оценка. Авторы подробно рассматривают три способа оценки основных средств по следующим показателям:

- первоначальной стоимости;
- остаточной стоимости;
- восстановительной (переоцененной) стоимости.

Кроме того, освещаются вопросы отражения в учете амортизации основных средств.

Отдельная часть посвящена налоговому учету основных средств, что является актуальным для российской практики, поскольку существуют некоторые принципиальные различия в применении правил учета относительно амортизируемого имущества. В частности, по альтернативным способам начисления амортизации. В работе подробно рассматриваются правила начисления налоговой амортизации. С учетом последних изменений в законодательстве.

Наибольший интерес представляет последняя часть статьи, в которой подробно производится сравнение требований российского ПБУ 6/2001 и МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Авторы обращают внимание на различные аспекты таких отличий, указывая в частности, на разницу и трактовки отдельных критериев признания, в частности, связанные с отсутствием в российском законодательстве понятия контроля над активами. Кроме того, подробно рассмотрены вопросы оценки активов по справедливой стоимости.

В целом работа написана на хорошем уровне. Авторы показывают хорошее знание предмета, российских и международных стандартов учета и отчетности, умение делать аналитические выводы.

Чайковская Л.А., д-р экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова

2.5. COMPARATIVE ANALYSIS OF THE ACCOUNT OF THE BASIC MEANS ACCORDING TO THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS

V.V. Pankov, Professor, the Russian Economic Academy of a name of G.V. Plehanova;

O.A. Voropaeva, the Teacher, the Russian University of Friendship of People

Now distinctions in accounting requirements to the account of the basic means according to the Russian and international registration standards are kept. In this work

these requirements are analysed. It is drawn a conclusion, that the following concern to the basic distinctions in the account of the basic means under the Russian and international standards: in Russia the reserve on dismantle of the complex equipment is not created, the control over an active is substituted for the property right, there are no requirements to capitalization of separate kinds of expenses in cost of the basic means, objective requirements to an establishment are not generated the term of useful use, it is not authorized to reconsider the term of useful use also residual cost of the basic means, testing for depreciation of long-term actives is not stipulated. Elimination of the specified distinctions will promote maintenance of quality of the information about the basic means in the Russian accounting reporting.

Literature

1. The federal law from August, 6th, 2001 №110-FZ with changes and additions «Chapter 25. The Profit tax of the organizations» // Statutory acts. July, 2009.
2. 23 positions of book-keeping: the collection of documents. - M.: OMEGA-L, 2009. – p. 373 – (Normative portfolio of the bookkeeper).
3. N.P. Kondrakov Book-keeping. M.: INFRA-M, 2009. – p. 717.
4. Askeri O. and collective (translation). The international standards of the financial reporting: the edition in Russian. Moscow. Askeri – ASSA, 2008, p. 1100.
5. A.S. Bakaev. Plan of accounts of book-keeping and the instruction on its application. M.: News agency IPB-BINFA, 2000. – p. 170.
6. N.V. Generalova. International standards of the financial reporting. M: 2008 Publishing house The Prospectus, p. 416
7. V.R. Zaharin. Registration of the politician 2009 for the purposes of the accounting and the tax account. M: OMEGA-L, 2009. – p. 208.

Keywords

Russian standards; the international standards; the basic means; the comparative analysis; quality of the information; the reporting, amortization; residual cost; depreciation; the account.