

местить ценные бумаги на мировом рынке, являются: необходимость получения разрешения на выпуск еврооблигаций, определение статуса эмитента, большой объём необходимой документации и широкий круг участников процесса. Это скажется на перспективе выхода российских корпораций на еврорынок. В 2010 году некоторые крупные компании объявили о размещении своих ценных бумаг на международном рынке, в их числе МТС, ВымпелКом и ТМК (Трубная металлургическая компания). По мере восстановления мировой экономики после финансового кризиса российские компании все более активно будут выходить на международный рынок финансовых инструментов, что позволит улучшить инвестиционный климат в России. В то же время прослеживается и негативная сторона размещения еврооблигаций на мировом рынке, которая выражается в постоянном и быстром росте внешнего корпоративного долга страны. В настоящий момент он составляет 45 % от ВВП, что является угрозой экономической безопасности страны. В случаях возникновения кризисных явлений на внешних рынках, создается угроза дестабилизации рынка ценных бумаг и бюджетной системы страны, так как у иностранных инвесторов находятся долговые обязательства на сумму порядка 60 млрд. долл. По прогнозам экономистов, к 2020 году совокупный корпоративный долг приблизится к 134% ВВП, что будет существенно выше всех финансовых резервов государства - золотовалютных резервов Банка России, стабилизационного (резервного) фонда РФ, обязательных резервов коммерческих банков, средств системы страхования вкладов.

УДК 657

НАЦИОНАЛЬНЫЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS THE ACCOUNT OF THE BASIC MEANS

Е.М. Болтунова, А.А. Навасарджян
Е.М. Boltunova, A.A. Navasardjan
Ульяновская ГСХА
Ulyanovsk State Agricultural Academy

Many positions of the Russian standards of accounting are borrowed from practice of the international account. Nevertheless, differences between MSFO and the Russian standards of accounting it is possible to find much. And the main thing from them it is perfect different lines of thought to the account. There is a set of distinctions between substantive provisions MSFO 16 «The Basic means» and PBU 6/01 «The Account of the basic means» concerning objects of the basic means.

Многие положения российских стандартов бухгалтерского учета позаимствованы из практики международного учета. Тем не менее, отличий между МСФО и российскими стандартами бухгалтерского учета можно найти немало. И главное

из них - это совершенно разный подход к учету.

Если попробовать в максимально сжатой форме сформулировать сущность международных стандартов финансовой отчетности, можно выделить ряд основополагающих принципов. МСФО базируется на трех главных концепциях: справедливой стоимости, приоритета экономического содержания над правовой формой и прозрачности.

Концепция справедливой стоимости заключается в том, чтобы дать пользователю информацию о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия исходя из его реально существующей цены. Этот подход имеет большую значимость, так как позволяет ответить на вопрос, сколько стоит мой бизнес сегодня. В качестве примера в данном случае можно привести корректировку стоимости основных средств в расчете на инфляционную составляющую. В этом случае проводится анализ бюджетов и прогнозов, утвержденных руководством, оценка денежных поступлений и платежей, возникающих в связи с продолжающимся использованием основного средства и его окончательным выбытием, наконец, технический анализ объекта. Результатом такого анализа может быть списание основных средств, длительное время не находящихся применения на предприятии, и прочих «неликвидов». В российском учете, как известно, показывается лишь остаточная стоимость.

В международной практике согласно концепции приоритета экономического содержания над правовой формой, не столь важно, в какую правовую форму облечен тот или иной факт хозяйственной деятельности. В данном случае важно, что он представляет с экономической точки зрения. Российская бухгалтерия исходит из единства между экономическим содержанием и правовой формой, а подчас даже приоритета правовой формы над экономическим содержанием. Так, порядок подготовки отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета основан на исполнении инструктивных положений и требований регулирующих органов.

Российский учет отводит бухгалтеру роль исполнителя законов, постановлений, писем, инструкций. Согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

В соответствии с концепцией прозрачности в отчетности по МСФО должен быть раскрыт достаточно большой объем информации о деятельности предприятия. Причем таким образом, чтобы заострить внимание пользователей на всех существенных деталях работы организации. В российском бухгалтерском учете подобных требований существенно меньше. Более того, нормативные акты, обязывающие раскрывать информацию, например сведения о «связанных сторонах» или об «условных фактах хозяйственной деятельности», практически игнорируются.

Все сказанное свидетельствует о том, что составление отчетности по МСФО дает возможность более реально видеть финансовое состояние предприятия и проявлять значительно большую самостоятельность в принятии решений. Это общее отличие. Теперь перейдем к частностям.

Для того, чтобы выяснить созвучны ли нормы ПБУ 6/01 «Учет основных средств» положениям МСФО 16 «Основные средства», необходимо проанализировать различия между двумя стандартами.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» главными вопросами в сфере учета основных средств являются признание активов, определение балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения. В России вопросам учета основных средств посвящено ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Объект основных средств в МСФО 16 «Основные средства» признается в качестве актива, если существует высокая вероятность получения экономических выгод от его использования в будущем и его стоимость может быть достоверно определена. Объекты основных средств принимаются к учету по первоначальной стоимости (первоначальная оценка), которая включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги, а также прямые затраты по приведению объекта в рабочее состояние для использования по назначению.

Признание затрат прекращается, когда объект основных средств находится на месте и используется, независимо от того сдан ли он в эксплуатацию. Затраты, связанные с использованием и перемещением объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

В российском учете затраты капитализируются (включаются в стоимость актива) до момента документально подтвержденного ввода объекта в эксплуатацию. Последующая оценка осуществляется для каждого класса основных средств одним из способов:

- по фактической стоимости - объект основных средств учитывается по его фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;

- по переоцененной стоимости - объект учитывается по переоцененной (справедливой) стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения. Переоценки должны проводиться регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.

Следует отметить, что ПБУ 6/01 «Учет основных средств» также предусматривает оба метода последующей оценки, но не предписывает рассчитывать убытки от обесценения.

Как известно с 2006 года предельный лимит стоимости малоценных основных средств, который можно списать на затраты, увеличен до 20000 рублей. Кроме того, такие активы можно отражать в составе материально-производственных запасов. Исходя из этого нововведения бухгалтеры организаций получили больше возможностей высказывать свое профессиональное суждение. Так, они могут сразу списывать основные средства на расходы или амортизировать их. Подобное действие приближает ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к МСФО 16 «Основные средства». Однако за счет отражения в составе запасов основных средств, не списанных на расходы, показатели бухгалтерского баланса будут искажены.

Что касается срока полезного использования объектов основных средств и начисления амортизации, то исходя из положений МСФО 16 «Основные средства» срок полезного использования основного средства определяется организацией

самостоятельно и должен регулярно пересматриваться в процессе эксплуатации актива. Амортизации подлежит амортизируемая стоимость основного средства, которая представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и ликвидационной стоимостью, которая представляет собой сумму, которую организация ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования, за вычетом ожидаемой себестоимости продажи.

Начислять амортизацию МСФО 16 «Основные средства» предписывает одним из способов:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства.

Кроме того, МСФО 16 «Основные средства» не ограничивает предприятия в выборе метода амортизации, а именно применяемый ими способ может пересматриваться на протяжении всего срока полезного использования актива.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» выделяют четыре способа начисления амортизации объектов основных средств:

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

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» срок полезного использования объектов основных средств подлежит пересмотру только после реконструкции и модернизации объекта, выбранный способ начисления амортизации применяется в течение всего срока службы объекта и не подлежит пересмотру, а амортизируемой стоимостью является признанная первоначальная стоимость.

Исходя из требований ПБУ 6/01 «Учет основных средств» амортизацию начисляют с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к учету.

Согласно же МСФО 16 «Основные средства», актив нужно амортизировать с момента его готовности к эксплуатации. Более того, исходя из критерия ответственности, фирма может начать начислять «примерную» амортизацию. Здесь возможны три варианта:

- амортизацию начисляют сразу за целый год во время принятия актива к учету, но не делают этого в год его списания;
- амортизацию не начисляют в год принятия актива к учету, но в год его списания начисляют в полном объеме, то есть за целый год;
- в год принятия актива к учету и списания амортизацию начисляют в размере 50% от годовой суммы.

Что касается приостановления начисления амортизации, то следует заметить, что согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» такое возможно только в двух случаях:

- 1) если руководитель решит перевести основные средства на консервацию на срок более трех месяцев;
- 2) если фирма восстанавливает имущество дольше 12 месяцев.

А вот МСФО 16 «Основные средства» требует продолжать начислять амортизацию по объекту основных средств, даже, если актив временно не используется. Однако, как мы упоминали выше, можно пересмотреть срок полезного использования основного средства или метод начисления износа.

Подводя итог, необходимо сказать и о раскрытии информации в примечаниях к финансовой отчетности по видам основных средств.

Так в МСФО 16 «Основные средства» раскрываются способы оценки балансовой стоимости до вычета амортизационных отчислений, вопросы раскрытия амортизационной политики, первоначальной стоимости и суммы начисленной амортизации по основным группам на начало и конец отчетного года. Кроме этого в приложениях к финансовой отчетности необходимо указать:

- балансовую стоимость неиспользуемых объектов, хотя бы и временно, в том числе балансовую стоимость объектов предназначенных к списанию, продаже, другим видам выбытия;

- дисконтируются ли ожидаемые денежные потоки при расчетах возмещаемой суммы по объектам;

- стоимость заложенных объектов основных средств и ограниченных прав собственности на них или определения их стоимости;

- сумму затрат на строительство объектов основных средств;

- балансовую стоимость без вычета амортизационных отчислений объектов, используемых в хозяйственной деятельности, по которым амортизируемая стоимость погашена.

В соответствии с ПБУ 6/01 в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- о движении основных средств в течении года по основным группам;

- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств;

- о способах оценки основных средств, полученных по договору предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами;

- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

- об изменении стоимости основных средств;

- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

- о способах начислений амортизации;

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам на начало и конец отчетного года;

- об объектах недвижимости принятых в эксплуатацию и фактическом использовании, находящихся в процессе государственной регистрации.

Как видим, в данном аспекте наблюдаются значительные различия между национальными и международными стандартами учета и отчетности.

Итак, исходя из выше сказанного можно заключить, что существует множество различий между основными положениями МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» относительно объектов основных средств.