

УДК 657.421

Сравнительный анализ порядка учета объектов основных средств в сельскохозяйственных организациях по МСФО и ПБУ

© **Мардян Яна Юрьевна,**

ассистент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита
Калужского филиала РГАУ-МСХА имени К. А. Тимирязева
248007, Калуга, ул. Вишневого, 27
e-mail: Yana.Mardyan@yandex.ru

Статья поступила 18 января 2012 г.

В статье рассматриваются вопросы мероприятий по внедрению МСФО (IAS) 16 «Основные средства» в российскую практику ведения учета, в частности, содержится сравнительный анализ положений российских ПБУ и международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: МСФО; ПБУ; основные средства; оценка основных средств; амортизация.

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE FIXED ASSETS ACCOUNTING IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS IN ACCORDANCE WITH IFRS AND RAS

© **Mardyan Yana,**

Assistant Professor of Accounting, Finance and Audit Department
Kaluga Branch of RSAU-MTAA named after K. A. Timiryazev
248007, Kaluga, Vishnevskogo str. 27
e-mail: Yana.Mardyan@yandex.ru

The article deals with the introduction of measures to IFRS (IAS) 16 «Fixed assets» in the Russian practice of accounting, providing a comparative analysis of the provisions of Russian accounting standards and international financial reporting standards.

Key words: IAS, RAS, fixed assets, valuation of fixed assets, amortization.

В условиях развития рыночных отношений в РФ все большее внимание уделяется вопросам гармонизации отечественного бухгалтерского учета в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, – это

необходимое условие создания благоприятного климата для привлечения инвестиций. Такая отчетность поможет устранить трудности в понимании зарубежными партнерами информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности российских организаций, обеспечит широкий круг заинтересованных пользо- ➤

► лей финансовой информацией, позволяющей рационально построить управление организацией и более эффективно осуществлять предпринимательскую деятельность.

Вопросы признания, оценки основных средств, расчета амортизационных отчислений всегда носили актуальный характер. Их раскрытие содержится в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (далее – МСФО 16), а применительно к отечественной практике – в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденном Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (далее ПБУ 6/01).

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ БАЗОВЫХ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО 16 И ПБУ 6/01

Согласно МСФО под основными средствами понимаются материальные активы, используемые организацией для производства или поставки товаров (услуг), для сдачи в аренду или для управленческих целей в течение более чем одного периода. При этом выделяют три отличительных признака, характеризующих такие объекты: материальная сущность, закрытый перечень способов использования, долгосрочный характер использования. В российском стандарте четко сформулированное определение основных средств отсутствует. Выводы о сущности таких объектов российский практик может сделать, лишь исходя из описания условий, при выполнении которых актив может быть признан основным средством:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Указанные признаки по содержанию совпадают с МСФО. Однако в российском стандарте отсутствует указание на материальную сущность объекта, и, как следствие, под обозначенные критерии подходит любой нематериальный актив. На практике данный недостаток нивелируется содержанием в ПБУ 6/01

открытым перечнем примеров, косвенно подтверждающих необходимость материальной основы.

Различия выявлены и в сфере применения МСФО 16 и ПБУ 6/01. Необходимо отметить, что, в отличие от отечественной практики, в международном учете не являются основными средствами:

→ рабочий, продуктивный и племенной скот;

→ многолетние насаждения;

→ капитальные вложения в земельные участки, учет и оценка которых производится не по правилам МСФО 16 «Основные средства», а по нормам МСФО 41 «Сельское хозяйство» и МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость» (их аналогов нет в РФ).

По нормам российского гражданского права (ст. 130 ГК РФ) животные и растения входят в группы движимого либо недвижимого имущества. В соответствии со ст. 128 ГК РФ и животные, и растения относятся к вещам. Причем к животным, которые рассматриваются как движимые вещи (согласно статье 137 ГК РФ), применяются общие правила об имуществе, так как законом и другими правовыми актами иное не установлено. Что касается плодов, продукции и доходов от использования имущества, то согласно статье 136 ГК РФ они принадлежат лицу, которое использует это имущество на законном основании. Таким образом, с позиции российского права животные и растения не имеют существенных отличий от иных объектов вещного имущества. Это не вызывает необходимости выделения их в специальную категорию права и формулировки каких-либо специальных норм, определяющих правила гражданского оборота. Вслед за нормами гражданского законодательства и бухгалтерский учет не содержит стандартов, регламентирующих данную область.

ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Международный учет предлагает два варианта оценки основных средств:

1. Основной вариант (он приближен к отечественному понятию «остаточная (балансовая) стоимость»). В соответствии с ним балансовая стоимость определяется по формуле:

$$BC = PC (BC) - HA - HVO,$$

где BC – балансовая стоимость;

BC – восстановительная стоимость;

HA – накопленная амортизация;

НУО – накопленные убытки от обесценения.

МСФО 36 «Обесценение активов» определяет, что все активы (кроме запасов, возмещаемых активов по договорам подряда, активов по отложенным налогам) оцениваются на каждую дату составления баланса на предмет их возможного обесценения. Если существуют признаки, указывающие на то, что объект обесценился, необходимо отразить снижение его стоимости за счет финансового результата или за счет суммы предыдущей переоценки. Таким признаком в сельском хозяйстве можно считать снижение цен на активном рынке на сельхозпродукцию, на ресурсы, на некоторые объекты основных средств.

Согласно ПБУ 6/01 формула выглядит иначе:

$$BC = PC (BC) - HA;$$

2. Альтернативный вариант, при котором основные средства отражаются в учете по переоцененной стоимости (справедливой стоимости), за вычетом накопленной амортизации и убытков от переоценки.

Пример

Первоначальная стоимость основного средства составляет 240 000 руб. Сумма накопленной амортизации – 40 000 руб. Оценка объекта основных средств может быть осуществлена двумя вариантами.

Решение: При применении основного варианта балансовая стоимость основного средства составит 200 000 руб. (240 000 – 40 000), при условии, что объект не обесценивался.

Альтернативный вариант предполагает регулярную переоценку, в том числе проведенную независимым оценщиком. Стоимость основного средства по независимой оценке составила 270 000 руб., то есть коэффициент дооценки составил 1,13 (270 000 / 240 000). В соответствии с коэффициентом изменится и начисленная амортизация: 45 200 руб. (40 000 руб. × 1,13). В результате балансовая стоимость объекта составит 224 800 руб. (270 000 – 45 200).

При использовании российского Плана счетов в учете будут сделаны записи:

- 1) отражена сумма дооценки объекта: 30 000 руб. Д-т 01 – 240 000
- К-т 83 «Добавочный капитал»;
- 2) дооценена сумма начисленной по амортизации: 200 руб. (45 200 – 40 000) Д-т 83 «Добавочный капитал»
- К-т 02 «Амортизация основных средств».

АМОТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

По правилам МСФО 16 амортизация по основным средствам начисляется одним из следующих способов: линейным (равномерным); способом уменьшаемого остатка амортизируемой стоимости (неравномерным); способом суммы изделий (пропорционально объему продукции). В отличие от российских правил способ списания стоимости актива по сумме чисел лет срока его полезного использования в международном учете не используется. По правилам МСФО 16 амортизация по многолетним насаждениям и скоту не начисляется, так как они относятся к биологическим активам. В российском учете с 1 января 2006 г. сельскохозяйственные организации получили право начислять амортизацию на продуктивный скот и многолетние насаждения.

Необходимым условием применения метода является отражение данным методом схемы получения и потребления выгод от актива и его периодическая актуализация. (Данное требование отсутствует в ПБУ 6/01.) При этом в ПБУ есть четкие указания о начале, прекращении и приостановлении амортизации.

Основным отличием международной учетной практики является то, что при исчислении амортизируемой стоимости основного средства (стоимости, которая будет уменьшаться на протяжении срока полезного использования) учитывается ликвидационная стоимость. Следовательно, амортизируемая стоимость – это разница между учетной (первоначальной или восстановительной) и ликвидационной стоимостью объекта (сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы, за вычетом ожидаемых затрат на его выбытие). Если в российском учете предполагается, что основное средство в конце эксплуатационного срока будет полностью списано, то в соответствии с МСФО 16 после предполагаемого срока эксплуатации от него в дальнейшем можно получить запасы (скажем, после разборки). На наш взгляд, применяемый в международном учете подход к оценке основных средств и порядку списания его стоимости на затраты предприятия является более справедливым.

Формулы определения амортизируемой стоимости в соответствии с МСФО и РСБУ выглядят следующим образом:

$$AC = PC (BC) - LC \text{ и } AC = PC (BC).$$

Таблица

Показатель	По правилам МСФО	По российским правилам
1. Первоначальная стоимость объекта, руб.	100 000	100 000
2. Срок эксплуатации, лет	5	5
3. Возможная стоимость активов после ликвидации объекта, руб.	10 000	10 000
4. Затраты на ликвидацию, руб.	2000	2000
5. Ликвидационная стоимость, руб. (стр. 03 – стр. 04)	8000	–
6. Амортизируемая стоимость, руб. (стр. 01 – стр. 05)	92 000	100 000
7. Сумма ежегодной амортизации, руб. (стр. 06 : стр. 02)	18 400	20 000

Пример

Организация имеет основное средство первоначальной стоимостью 100 000 руб. Срок эксплуатации – 5 лет. Сравним расчет ежегодной амортизации объекта при линейном способе по международным и российским правилам (см. таблицу).

Амортизируемая стоимость основного средства, определенная по МСФО, меньше, чем определенная по российским правилам. Соответственно, будет меньше сумма ежегодных амортизационных отчислений.

Таким образом, сравнительный анализ отечественной и международной практики учета основных средств показывает, что расхождения существуют как в классификация объектов основных средств, так и в отдельных нормах их оценки и начислении амортизации. Международная практика является более детализированной и в нормативных актах не исключает применения альтернативных подходов к методикам учета. Именно поэто-

му в РФ все большую необходимость вызывает принятие стандартов «Инвестиционная собственность», «Биологические активы», «Аренда», внесение уточнений в ПБУ 6/01 и иные законодательные акты (в том числе и высшего порядка) с целью дальнейшего сближения отечественных и международных норм учета.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).
2. Белов Н. Г., Хоружий Л. И., Павлычев А. И. Современные проблемы отраслевой системы бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 8. – С. 12–18.
3. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-ACCA, 2009. – 1051 с. ■

НОВОСТИ

ИЗВЛЕЧЕНИЕ ИЗ ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ ОТ 08.12.2011 № 03-04-05/8-1014

...В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 Кодекса (в редакции Федерального закона от 21.11.2011 № 330-ФЗ) с 1 января 2012 года налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах: 1400

рублей – на первого ребенка; 1400 рублей – на второго ребенка; 3000 рублей – на третьего и каждого последующего ребенка.

Учитывая, что налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет, при определении применяемого размера стандартного налогового вычета учитывается

общее количество детей, то есть первый ребенок – это наиболее старший по возрасту ребенок, вне зависимости от того, предоставляется на него вычет или нет...

...стандартный налоговый вычет с 1 января 2012 года будет применяться следующим образом: первому ребенку в возрасте 25 лет – вычет не предоставляется, второму ребенку в возрасте 15 лет – 1400 рублей и третьему ребенку в возрасте 12 лет – 3000 рублей...