

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЛОГИСТИЧЕСКОМ КОМПЛЕКСЕ ПО МСФО И РСБУ

А. П. Гарнов, В. Ю. Гарнова

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова,
Москва, Россия

В статье приведен сравнительный анализ положений российских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности о порядке учета основных средств. Авторами предложено новое определение основных средств, которое опирается на сходство определений данного понятия согласно МСФО и ПБУ. Перечислены цели бухгалтерского учета основных средств. Описаны условия, необходимые для признания актива в качестве объекта основных средств. Рассмотрены виды стоимости основных средств согласно ПБУ 6/01 и МСФО 16 и проведен их сравнительный анализ. Даны указания по оценке стоимости основных средств при различных вариантах их поступления в организацию: при внесении их учредителям в качестве вклада в уставный капитал, приобретении за плату у изготовителей, самостоятельном изготовлении, получении по договору дарения, обмену на другое имущество. Отмечены случаи, когда балансовая стоимость основных средств подлежит изменению. Рассмотрен порядок учета объекта основных средств с момента ввода его в эксплуатацию. Обосновывается положение о том, что и МСФО 16, и ПБУ 6/01 уделяют данному вопросу должное внимание, но разными способами. Описаны особенности учета основных средств в логистических комплексах.

Ключевые слова: основные средства, учет, МСФО, РСБУ, логистический комплекс.

COMPARATIVE ANALYSIS OF FIXED ASSETS ACCOUNTING IN THE LOGISTICS COMPLEX BY ISFO AND RSA

Andrey P. Garnov, Viktoriya Yu. Garnova

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

The article provides comparative analysis of provisions of the Russian accounting standards and international finance accounting standards concerning fixed assets recording. The authors offer a new definition of fixed assets, which is based on similarity of definitions according to ISFA and RA. The goals of accounting fixed assets were given. Conditions necessary to recognize the asset as an item of fixed assets were described. Types of value of fixed assets according to RA 6/01 and ISFA were given and their comparative analysis was made. Instructions concerning estimation of fixed assets value were provided for different variants of their coming to the organization: in case of depositing by founders to the authorized capital, buying from manufacturers, independent manufacturing, obtaining through the donation contract, exchanging to other property. The article pointed out to cases when balance value of fixed assets shall be altered and showed the procedure of fixed assets accounting from the moment of their putting into operation. It underlined the idea that ISFA 16 and RSA 6/01 pay serious attention to this problem but in different ways. Specific features of fixed assets accounting in logistics complexes were described.

Keywords: fixed assets, accounting, ISFA, RSA, value, logistics complex.

Современный бухгалтерский учет основных средств в логистических комплексах достаточно хорошо регламентирован. В системе РСБУ все наибо-

лее важные правила формирования информации об основных средствах (ОС) юридических лиц установлены в ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Более детально

порядок организации учета ОС рассмотрен в нормативном документе третьего уровня – Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств. Существуют также и другие нормативные документы, которые прямо или косвенно регулируют учет объектов ОС в определенных ситуациях. Вместе с тем указанная стройная система не гарантирует, что бухгалтеры не столкнутся с трудностями при ведении бухгалтерского учета ОС. Существующее на данный момент нормативное регулирование бухгалтерского учета ОС не обеспечивает исчерпывающих правил их признания, оценки и отражения в отчетности. Это подтверждается активным обсуждением проблем учета основных средств в современной научной литературе.

Одной из основных проблем в области нормативно-правового регулирования учета является определение правового режима различных объектов бухгалтерского учета. Выбор того или иного способа бухгалтерского и налогового учета ОС во многом зависит от правовой составляющей хозяйственной операции.

В соответствии с Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» целью ведения бухгалтерского учета ОС является:

- 1) определение фактических затрат по принятию к бухгалтерскому учету активов в качестве объекта основных средств;
- 2) корректное оформление документов и своевременное отражение движения объектов основных средств;
- 3) правильное определение результата от выбытия основных средств;
- 4) оценка фактических затрат по содержанию основных средств;
- 5) обеспечение контроля за сохранностью основных средств;
- 6) анализ эффективности использования основных средств.

Решение этих задач возможно при правильной организации учета основных средств и ведении необходимого докумен-

тооборота. Для более детального изучения были проанализированы МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств». В ходе изучения этих двух документов обнаружены как сходства, так и несущественные различия в их структурах.

Актив принимается в бухгалтерском учете в качестве основных средств, если одновременно выполняется ряд условий. Это использование объекта в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях в течение длительного времени и др. Различия между МСФО 16 и ПБУ 6/01 состоят в следующем:

1) в соответствии с ПБУ 6/01 актив подлежит признанию в качестве объекта основных средств, если организация не предполагает его последующую перепродажу;

2) в ПБУ 6/01 отсутствует условие того, что себестоимость объекта основных средств должна быть надежно оценена.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к ОС не относятся объекты, перечисленные в табл. 1.

Путем сравнения условий признания актива в качестве объекта ОС мы составили свое определение основных средств, опираясь на найденные нами сходства данных определений: это долгосрочные материальные активы (предназначены для использования в течение более чем одного отчетного периода), которые непосредственно задействованы в процессе производства, выполнения работ, предоставления услуг, используются в административных целях или сдаются в аренду. Например, к основным средствам не относятся объекты, которые числятся на складе производственного предприятия как готовая продукция или товары, предназначенные для перепродажи, на складе торговой организации. Использование объекта ОС предполагает получение экономических выгод в будущем.

Т а б л и ц а 1

Объекты, не относящиеся к основным средствам

ПБУ	МСФО
Машины, оборудование и аналогичные объекты, числящиеся как готовые изделия на складах предприятий-изготовителей или как товары на складах торговых предприятий	Основные средства, классифицируемые как активы, предназначенные для продажи (МСФО 5)
Предметы, сданные для монтажа или подлежащие монтажу, находящиеся в пути	-
Капитальные и финансовые вложения	-
-	Биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО 41)
-	Активы, связанные с разведкой и оценкой полезных ископаемых (МСФО 6)
-	Права пользования недрами и запасами полезных ископаемых

Проведем сравнительный анализ учета ОС согласно МСФО 16 и ПБУ 6/01 и рассмотрим особенности такого учета в логистическом комплексе. Логистический комплекс – это специализированное предприятие, основными функциями которого являются хранение и обработка грузов, таможенное оформление, информационные услуги. К основным средствам в логистическом комплексе относятся здания, сооружения (например, объекты складского хозяйства), оборудование, земельные участки, транспортные средства, вычислительная техника и прочие соответствующие объекты. Запасные части, резервное и вспомогательное оборудование логистического комплекса могут входить в состав основных средств, если они отвечают определению основных средств. В противном случае они отражаются в статье «Запасы». В соответствии с ПБУ 6/01 активы, кото-

рые соответствуют определению основных средств и имеют стоимость не более 40 000 рублей, могут отражаться в составе материально-производственных запасов.

И в МСФО 16, и в ПБУ 6/01 признается, что активы, которые находятся в пути или сданы в монтаж, будут признаны в составе основных средств с момента их доставки в нужное место и приведения их в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с целями организации.

Применительно к российской практике основные средства, которые предназначены исключительно для сдачи в аренду с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете в составе доходных вложений в материальные ценности.

В ПБУ 6/01 и МСФО 16 даны определения срока полезного использования (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

Срок полезного использования

ПБУ	МСФО
Период, в течение которого использование объекта ОС приносит экономические выгоды	Период, в течение которого, как ожидается, объект будет пригоден для использования
Количество продукции, которое будет получено за счет использования ОС	Количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое ожидается получить от использования ОС

Срок полезного использования – это период времени, в течение которого объект ОС будет приносить экономические выгоды. В некоторых случаях срок полезного использования рассчитывается исходя из ожидаемого к получению организацией

количества единиц продукции в результате использования основных средств.

МСФО 16 «Основные средства» не определяет единицу измерения основных средств и что в них должно входить. Организация ориентируется на профессиональные суждения. В некоторых случаях

целесообразно объединить отдельные объекты, имеющие несущественную стоимость (например, компьютеры и периферийное оборудование), в один. Единицей бухгалтерского учета объекта ОС согласно ПБУ 6/01 является инвентарный объект. ПБУ 6/01 дает следующее определение инвентарного объекта: это объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и

предназначенный для выполнения определенной работы. Так, ограждение склада будет составлять с ним единый инвентарный объект. Отдельно стоящие здания котельной или трансформаторной подстанции будут являться самостоятельными инвентарными объектами.

Объект основных средств, который находится в собственности у нескольких организаций, по ПБУ 6/01 следует учитывать в составе основных средств этих организаций соразмерно доле каждой.

В ПБУ 6/01 и МСФО 16 используются неодинаковые термины, касающиеся стоимости основных средств (рис. 1 и 2).

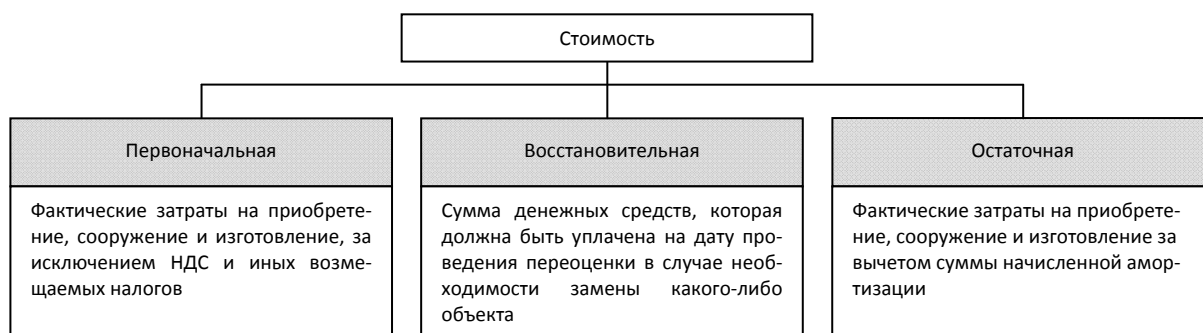


Рис. 1. Виды стоимости согласно ПБУ 6/01

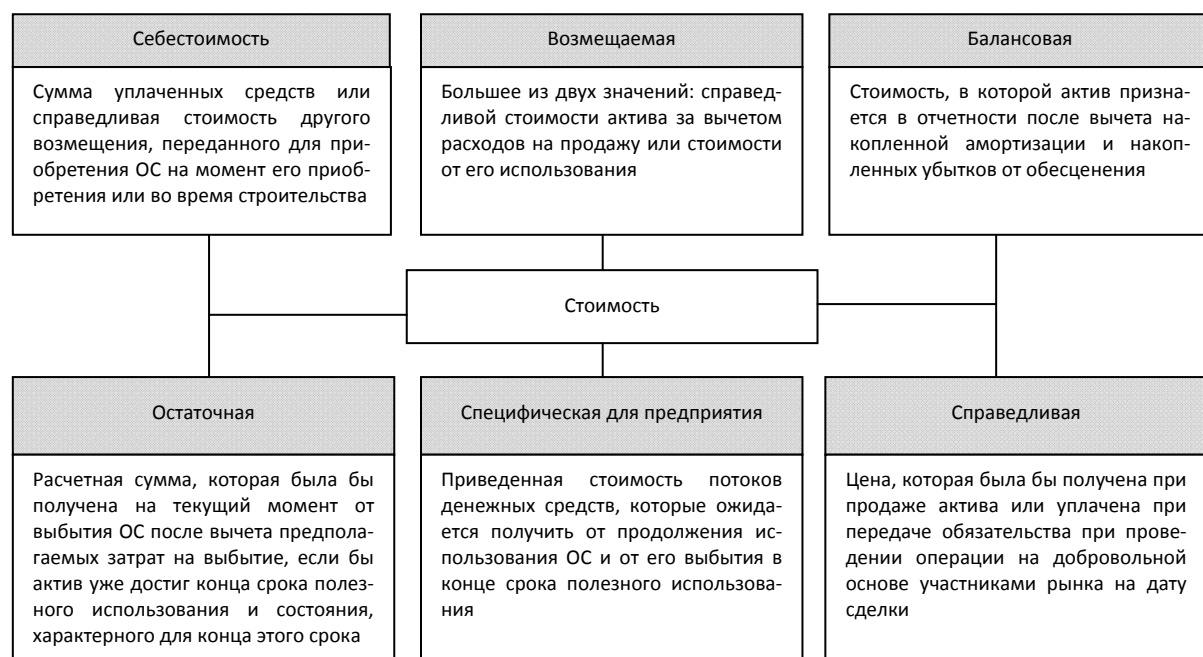


Рис. 2. Виды стоимости согласно МСФО 16

Соотнесем терминологию ПБУ 6/01 с терминологией МСФО 16 (табл. 3). Убыток от обесценения – сумма, на которую ба-

лансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину (МСФО 16).

Т а б л и ц а 3

Сравнение терминологии МСФО 16 и ПБУ 6/01

ПБУ	МСФО
Первоначальная стоимость	Себестоимость
Восстановительная (текущая) стоимость	Возмещаемая стоимость
Остаточная стоимость	Балансовая стоимость
-	Остаточная стоимость
-	Специфическая для предприятия стоимость
-	Справедливая стоимость

С момента ввода объекта основных средств в эксплуатацию все затраты, возникающие в связи с его использованием или перемещением, не включаются в балансовую стоимость (например, затраты, понесенные в период времени, когда ОС было готово к использованию, но не было введено в эксплуатацию).

Согласно МСФО 16 бывают случаи, когда объект в процессе строительства используется не по своему назначению. Например, строительную площадку под складские и офисные помещения могут использовать в качестве временной автомобильной стоянки. В таком случае все побочные расходы или доходы включаются в состав соответствующих статей расходов и доходов.

Себестоимость активов, произведенных в логистическом комплексе, оценивается таким же способом, как и себестоимость приобретенных активов. Если же произведенные активы предназначены для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности, то их следует учитывать в качестве запасов.

Другие ситуации оценки объектов основных средств:

- при внесении ОС в качестве вклада в уставный капитал его первоначальная стоимость согласовывается учредителями (ПБУ 6/01);

- при получении ОС по договору дарения (безвозмездно) его первоначальной стоимостью признается их текущая рыночная стоимость (ПБУ 6/01);

- оценка себестоимости в случае бартерной сделки.

Поскольку порядок оценки себестоимости объектов ОС в случае бартерной сделки – процесс более трудоемкий, нежели оценка объектов основных средств, полученных безвозмездно либо внесенных в качестве вклада в уставный капитал, рассмотрим его более подробно.

Согласно МСФО 16 при приобретении объекта ОС путем обмена на другой материальный актив или материальный актив и денежный эквивалент балансовая стоимость полученного актива будет оцениваться по справедливой стоимости (за исключением случаев, когда справедливую стоимость полученного или переданного актива невозможно надежно оценить).

Справедливая стоимость актива может быть надежно оценена, если изменчивость пределов, в которых производится оценка, варьируется в пределах незначительных отклонений или если можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее при оценке справедливой стоимости.

Если же справедливую стоимость нельзя надежно оценить или/и сделка имеет коммерческое содержание, то приобретенный актив будет оцениваться по балансовой стоимости.

Для того чтобы определить, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, характерная для предприятия стоимость части его деятельности, затрагиваемая операцией обмена, должна отражать

денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения подробных расчетов.

У нас же предприятия оценивают первоначальную стоимость активов, полученных посредством обмена, исходя из стоимости переданных активов, а стоимость переданных активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимой ситуации определяется стоимость аналогичных активов. Если стоимость переданного актива оценить невозможно, то предприятие оценивает его исходя из стоимости, по которой в сравнимой ситуации приобретаются аналогичные активы.

Создание и модернизация социально значимых логистических комплексов субсидируются из федерального и региональных бюджетов. Если объект ОС был приобретен за счет бюджетных субсидий, то его балансовая стоимость может быть уменьшена на сумму полученных субсидий в соответствии с МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

В соответствии с МСФО 16 и ПБУ 6/01 балансовая/остаточная стоимость объекта ОС не может быть изменена с момента, когда он доставлен до назначенного места и доведен до состояния, пригодного для использования. В балансовой стоимости не отражаются расходы на повседневное техническое обслуживание или, иначе говоря, ремонт и текущее обслуживание (затраты на оплату труда и приобретение расходных материалов, на приобретение мелких комплектующих частей), они признаются в составе финансового результата.

Некоторые ОС (например, складское оборудование) требуют проведения капитального ремонта через определенные интервалы времени. Если балансовая стоимость ОС почти самортизирована, затраты на капремонт по МСФО 16 нужно принять к учету как отдельный инвентарный объект.

Согласно МСФО 16 и ПБУ 6/01 балансовая стоимость объекта ОС может изме-

няться, если были произведены достройка, ликвидация, реконструкция, модернизация, частичное замещение и переоценка данного объекта.

Для наглядности в МСФО 16 конкретизированы некоторые случаи, когда балансовая стоимость объекта подлежит изменению, например:

- элементам некоторых объектов ОС требуется регулярная замена. Затраты по частичной замене такого объекта признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в момент возникновения. Балансовая стоимость заменяемых частей подлежит списанию;

- иногда для того, чтобы объект ОС продолжил эксплуатацию, он должен пройти регулярный масштабный технический осмотр на предмет наличия дефектов. Все затраты, связанные с ним, учитываются в балансовой стоимости данного объекта. При следующих осмотрах суммы прошлых затрат прекращают свое действие.

Российская и международная практика ведения бухгалтерского учета очень схожи в части оценки объекта основных средств с момента ввода его в эксплуатацию. Однако следует обратить внимание на то, что МСФО 16 в отличие от ПБУ 6/01 выделяет две модели учета основных средств:

- 1) модель учета по фактическим затратам (по первоначальной стоимости). Объект ОС должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения;

- 2) модель учета по переоцененной стоимости. Объект ОС подлежит учету по его справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Справедливая стоимость земельных участков и зданий обычно определяется профессиональным оценщиком. Переоценка должна производиться регулярно, но не чаще чем раз в год. Частота проведения переоценки каждого объекта ОС зависит от изменения его справедливой стоимости. Такой метод учета дорогостоящий и трудоемкий, одна-

ко обеспечивает более достоверные и надежные данные о стоимости объекта ОС.

Согласно данному стандарту организация должна выбрать одну из вышеперечисленных моделей учета основных средств в качестве учетной политики.

ПБУ 6/01 учитывает остаточную стоимость объекта ОС с учетом начисленной амортизации, что соответствует модели учета по фактическим затратам. Кроме того, ПБУ 6/01 устанавливает методику переоценки объекта основных средств, что

является аналогом модели учета по переоцененной стоимости.

Таким образом, исходя из вышесказанного можно сделать вывод, что и МСФО 16, и ПБУ 6/01 уделяют данному вопросу должное внимание, но разными способами. В МСФО 16 оценка после признания показана в виде модели учета по фактическим затратам и модели учета по переоцененной стоимости, а в ПБУ 6/01 это объяснено путем раскрытия понятий амортизации и переоценки основных средств.

Список литературы

1. Барулина Е. В., Курынова С. Организация учета основных средств в МФСО и РПБУ // Экономика и общество в фокусе современных исследований: традиции и инновации : сборник материалов IV Международной научно-практической конференции. – Саратов, 2016. – С. 11-13.
2. Быстров А. В., Юсим В. Н., Свирчевский В. Д. Технология опережающего экономического развития // Проблемы и перспективы развития промышленности России : сборник материалов Международной научно-практической конференции. – М. : ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», 2017. – С. 8-20.
3. Демина И. Д. Особенности учета основных средств в коммерческих организациях в 2016 году // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 6 (390). – С. 6-11.
4. Зязева В. С., Харина Н. Л. Признание и оценка основных средств по РСБУ и МСФО // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита : сборник материалов VIII Международной молодежной научно-практической конференции. – Курск : Университетская книга, 2016. – С. 317-323.
5. Кубарь М. А., Смольникова Я. В. Актуальные вопросы учета затрат в международной практике // Развитие экономики и менеджмента в современном мире : сборник научных трудов по итогам Международной научно-практической конференции. – Воронеж, 2015. – С. 177-180.
6. Сыроватский Е. Ю. Особенности учета основных средств в отечественной и международной практике в современных условиях хозяйствования предприятий // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2014. – № 1. – С. 139-148.

References

1. Barulina E. V., Kurynova S. Organizatsiya ucheta osnovnykh sredstv v MFSO i RPBU [Organization of Fixed Assets Recording in ISFA and RSA]. *Ekonomika i obshchestvo v fokuse sovremennykh issledovaniy: traditsii i innovatsii, sbornik materialov IV Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii* [Economics and Society in Highlight of Advanced Research: Traditions and Innovation: collection of materials of the 4th International Conference]. Saratov, 2016, pp. 11-13. (In Russ.).
2. Bystrov A. V., Yusim V. N., Svirchevskiy V. D. Tekhnologiya operezhayushchego ekonomicheskogo razvitiya [Technology of Leading Economic Development]. *Problemy i perspektivy razvitiya promyshlennosti Rossii, sbornik materialov Mezhdunarodnoy nauchno-*

prakticheskoy konferentsii [Problems and Prospects of Industry Development in Russia: collection of materials of the International Conference]. Moscow, FGBOU VO «REU im. G. V. Plekhanova», 2017, pp. 8–20. (In Russ.).

3. Demina I. D. Osobennosti ucheta osnovnykh sredstv v kommercheskikh organizatsiyakh v 2016 godu [Specific features of Fixed Assets Accounting in Commercial Organizations in 2016]. *Bukhgalterskiy uchët v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting in Budget and Non-Profit Making Organizations], 2016, No. 6 (390), pp. 6–11. (In Russ.).

4. Zyazeva V. S., Kharina N. L. Priznanie i otsenka osnovnykh sredstv po RSBU i MSFO [Recognition and Estimation of Fixed Assets by RSA and ISFA]. *Aktual'nye problemy bukhgalterskogo ucheta, analiza i audita, sbornik materialov VIII Mezhdunarodnoy molodezhnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii* [Acute Issues of Accounting, Analysis and Audit, collection of materials of the 8th International Youth Conference]. Kursk, Universitetskaya kniga, 2016, pp. 317–323. (In Russ.).

5. Kubar' M. A., Smol'nikova Ya. V. Aktual'nye voprosy ucheta zatrat v mezhdunarodnoy praktike [Acute Issues of Cost Accounting in International Practice]. *Razvitie ekonomiki i menedzhmenta v sovremennom mire, sbornik nauchnykh trudov po itogam Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii* [The Development of Economy and Management in Today's World, collection of academic works on results of the International Conference]. Voronezh, 2015, pp. 177–180. (In Russ.).

6. Syrovatskiy E. Yu. Osobennosti ucheta osnovnykh sredstv v otechestvennoy i mezhdunarodnoy praktike v sovremennykh usloviyakh khozyaystvovaniya predpriyatiy [Specific Features of Fixed Assets Accounting in Russian and International Practice in Today's Conditions of Enterprises' Work]. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyy universitet upravleniya)* [Bulletin of the University (State University of Management)], 2014, No. 1, pp. 139–148. (In Russ.).

Сведения об авторах

Андрей Петрович Гарнов

доктор экономических наук, профессор
кафедры экономики промышленности
РЭУ им. Г. В. Плеханова.

Адрес: ФГБОУ ВО «Российский
экономический университет имени
Г. В. Плеханова», 117997, Москва,
Стремянный пер., д. 36.
E-mail: profgarnov@yandex.ru

Виктория Юрьевна Гарнова

кандидат экономических наук,
доцент кафедры теории менеджмента
и бизнес-технологий РЭУ им. Г. В. Плеханова.

Адрес: ФГБОУ ВО «Российский
экономический университет имени
Г. В. Плеханова», 117997, Москва,
Стремянный пер., д. 36.
E-mail: garnovamanagement@yandex.ru

Information about the authors

Andrey P. Garnov

Doctor of Economics, Professor
of the Department for Industrial Economics
of the PRUE.

Address: Plekhanov Russian University
of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997,
Russian Federation.
E-mail: profgarnov@yandex.ru

Viktoriya Yu. Garnova

PhD, Assistant Professor of the Department
for Management Theory
and Business-Technologies of the PRUE.

Address: Plekhanov Russian University
of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997,
Russian Federation.
E-mail: garnovmanagement@yandex.ru