

Бурова Л.И., Кибенко В.А.

УДК 657.432:633.2/.3

СТАНДАРТЫ, УТВЕРЖДАЮЩИЕ ПОРЯДОК УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В СОСТАВЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЫБНОЙ ОТРАСЛИ: МСФО (IAS) 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» И ПБУ 6/01 «УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

Аннотация. Статья посвящена проблеме определения порядка учета основных средств в части их признания, классификации, определения балансовой стоимости и амортизационных отчислений с целью предоставления пользователям финансовой отчетности достоверной информации об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций, в частности, на предприятиях рыбной отрасли. Статья включает анализ ряда исследований и публикаций по вопросам сущности, классификации, оценки и амортизации основных средств.

Статья также содержит сравнение МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в части перехода права собственности на объекты основных средств, их классификации, состава затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств, определения величины амортизации и применения методов ее начисления.

В статье приведены примеры расчета амортизации несколькими методами по Керченскому рыбоконсервному комбинату ООО «Пролив». В заключении статьи сделаны выводы по раскрытию информации для каждого вида основных средств в финансовой отчетности предприятия согласно ПБУ 6/01 и МСФО 16, по сравнению правил начисления амортизации в российской и международной практике, а также по совершенствованию организации отражения основных средств в бухгалтерском учете и отчетности на Керченском рыбоконсервном комбинате ООО «Пролив».

Ключевые слова: основные средства, МСФО (IAS) 16, ПБУ 6/01, сравнение, отражение в учете, оценка, стоимость, амортизация

Анотація. Стаття присвячена проблемі визначення порядку обліку основних засобів в часті їх признання, класифікації, визначення балансової вартості та амортизаційних відрахувань з метою надання користувачам фінансової звітності достовірної інформації про інвестиції підприємства в основні засоби й про зміни в складі таких інвестицій, зокрема, на підприємствах рибної галузі. Стаття містить аналіз досліджень та публікацій з питань сутності, класифікації, оцінки та амортизації основних засобів.

Стаття також містить порівняння МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби» й ПБО 6/01 «Облік основних засобів» в часті переходу права власності на об'єкти основних засобів, їх класифікації, складу витрат, що включають до первісної вартості основних засобів, визначення величини амортизації та застосування методів її нарахування.

В статті наведено приклади з розрахунку амортизації кількома методами по Керченському рыбоконсервному комбінату ТОВ «Пролив». В завершенні статті зроблено висновки відносно розкриття інформації для кожного виду основних засобів в фінансовій звітності підприємства згідно ПБО 6/01 и МСФЗ 16, відносно порівняння правил нарахування амортизації в російській та міжнародній практиці, а також відносно вдосконалення організації відображення основних засобів в бухгалтерському обліку й звітності на Керченському рыбоконсервному комбінаті ТОВ «Пролив».

Ключові слова: основні засоби, МСФЗ (IAS) 16, ПБО 6/01, порівняння, відображення в обліку, оцінка, вартість, амортизація

Summary. The article is devoted to the problem of determining the accounting for fixed assets as part of their recognition, classification, the carrying amounts and the depreciation in order to provide users of the financial statements providing reliable information on investments in fixed assets of the company and of changes in such investment, particularly in enterprises the fishing industry. The article includes analysis of several studies and publications on the nature, classification, valuation and depreciation.

The article also contains a comparison of IFRS (IAS) 16 "Fixed Assets" and AR 6/01 "Accounting of fixed assets" in terms of transfer of ownership of property, plant and equipment, the classification of the expenses included in the initial cost of property, determine the amount of depreciation and the application of methods of calculation.

The article gives examples of several methods of calculating depreciation on the Kerch Fish Cannery "Proliv" Ltd. In conclusion, the article made conclusions on the disclosure of information for each type of fixed assets in the financial statements in accordance with AR 6/01 and IAS 16, compared to depreciation rules in Russian and international practice, as well as to improve the organization present fixed assets in the accounting and reporting on the Kerch Fish Cannery "Proliv" Ltd.

Keywords: fixed assets, IFRS (IAS) 16, AR 6/01, comparison, reflected in accounting, valuation, cost, depreciation

Постановка проблемы. Производственная деятельность предприятий рыбной отрасли во многом зависит от эффективности использования и учета внеоборотных активов, в части основных средств. Бухгалтерский учет на предприятиях данной отрасли охватывает все процессы производственно-хозяйственной деятельности. Требования, связанные с объективным отражением сущности, классификации, оценки и амортизации основных средств выдвигают как международные стандарты, так и стандарты Российской Федерации. В международной практике бухгалтерский учет основных средств рассматривается на основе МСФО (IAS) 16 «Основные средства» как язык предпринимательства фирм и их деловой самостоятельности и активности. Информация относительно учета основных средств в Российской Федерации формируется в системе бухгалтерского учета на основе ПБУ 6/01 «Учет основных средств» для

принятия ряда экономических решений по более эффективному их использованию и учету.

Сегодня назрела необходимость сближения бухгалтерского учета основных средств международных стандартов с ПБУ России.

Цель статьи – определить порядок учета основных средств в вопросах признания активов, их классификации, определения их балансовой стоимости, амортизационных отчислений для того, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получить достоверную информацию об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций на предприятиях рыбной отрасли.

Анализ основных исследований и публикаций. Вопросами учета основных средств в Российской Федерации занимаются такие ученые, как Кондраков Н.Н., Гетьман В.Г., Астахов В.П., Гришкина С.Н., Бунич П.Г., Рожкова О.П., Щербинина Ю.В., Литвиненко М.Н., Карагот В.С., Полисюк Г.Б., Стогов А.А., Орлов Б.И. и др. Следовательно, вопросы учета сущности, классификации, оценки и амортизации основных средств являются весьма злободневными в современных условиях развития экономики. Ряд ученых считает, что по международным стандартам учет основных средств более эффективный, другие поддерживают учет данного показателя по ПБУ России.

Основной материал исследования. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации. Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

МСФО 16 «Основные средства» определяет порядок учета основных средств в вопросах признания активов, определения их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об изменениях в составе инвестиций предприятия в основные средства.

Основные средства – это материальные активы, используемые компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей в течение более чем одного периода, при этом компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды. Данное определение утверждает следующие критерии их признания:

- идентифицируемость означает возможность физически отделить основные средства от иных активов организации, а также способность данных активов выступать самостоятельным объектом сделок и возможность компании измерить будущие экономические выгоды, полученные при их использовании;
- контролируемость означает, что компания имеет право на получение будущих экономических выгод от использования основных средств и при этом может запретить доступ другим лицам к этому активу.

Это означает, что в России фирма отражает в учете основные средства на балансе, но имеет право на получение будущих экономических выгод от их использования только при переходе права собственности на них, что указывается в договоре купли-продажи согласно законодательству РФ. Согласно международным стандартам отражение в учете компании активов является переход основных рисков и контроля за ними. В этом и состоит одно из основных различий российских и международных стандартов.

Согласно классификации по ПБУ 6/01 к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие объекты. В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель; капитальные вложения в арендованные объекты; земельные участки, объекты природопользования.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

МСФО 16 определяет классификацию основных средств в таком порядке:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;
- офисное оборудование;
- недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или развития с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, за исключением биологических активов, прав пользования

недрами и полезными ископаемыми (нефть, газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы).

В общем, существенных различий в классификации основных средств по ПБУ 6/01 и по МСФО 16 нет.

ПБУ 6/01 предлагает оценку основных средств по первоначальной стоимости, когда они принимаются к балансовому учету. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме отдельных случаев).

Приведем пример отражения в учете приобретения основных средств за денежные средства по первоначальной стоимости на предприятии рыбной отрасли. В 2014 г. Керченский рыбоконсервный комбинат ООО «Пролив» на основании договора купли-продажи приобрел у поставщика автоклав горизонтальный за 44000 руб. (в том числе НДС). Оплата была произведена с расчетного счета комбината. Затраты на доставку и установку автоклава сторонней организацией составили 3000 руб. В табл. 1 приведены бухгалтерские проводки по оприходованию автоклава и принятию его к бухгалтерскому учету.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухучету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов.

Таблица 1. Корреспонденция счетов по оприходованию автоклава

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
1. Оприходован автоклав от поставщика	08-4	60	40000
2. На сумму НДС	19-1	60	4000
3. Отражены в учете расходы по доставке автоклава	08-4	76	3000
4. Оприходован автоклав в состав основных средств в сумме фактических затрат (по первоначальной стоимости)	01	08	43000
5. Оплачен счет поставщика с расчетного счета комбината	60	51	44000
6. Одновременно НДС, уплаченный поставщику, списывается в возмещение из бюджета	68	19-1	4000

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации.

На основании МСФО 16 оценка основных средств предлагается в следующем виде (рис. 1):

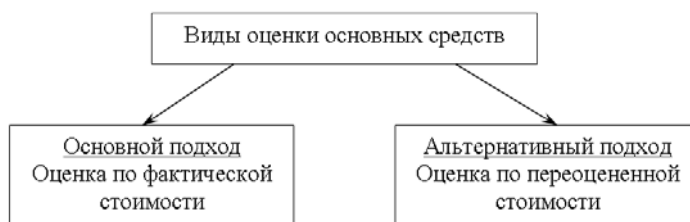


Рис. 1. Виды оценки основных средств по МСФО 16

Фактическая (первоначальная или историческая) стоимость основных средств включает следующие элементы:

- покупная цена, включая пошлины и налоги, связанные с приобретением;
- прямые затраты на доставку актива и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование;
- затраты на выплату вознаграждений работникам;
- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку и сборку;
- затраты на проверку надлежащей работы актива и приведение его в нужное состояние;
- стоимость профессиональных услуг.

Согласно МСФО 16 к затратам, не включаемым в первоначальную стоимость основных средств, относятся затраты: на открытие нового производственного или технического сооружения; на внедрение нового продукта или услуги (в т.ч. затраты на рекламу); на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (в т.ч. затраты на обучение персонала); административные и другие общие накладные затраты.

Согласно МСФО 16 в балансе основные средства учитываются по первоначальной стоимости (ПС) за вычетом накопленной амортизации (НА) и накопленных убытков от обесценения (НУО). Убытки от обесценения возникают в случае превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой стоимостью (наибольшее из двух значений: дисконтированная стоимость либо чистая продажная цена актива). Балансовая стоимость (БС) основных средств определяется по формуле:

$$БС = ПС \text{ (либо } ВС) - НА - НУО. (1)$$

Согласно ПБУ 6/01 балансовая стоимость определяется по формуле:

$$БС = ПС \text{ (либо } ВС) - НА, (2)$$

где ВС – восстановительная стоимость.

Теперь компаниям разрешено использовать в качестве переоцененной стоимости справедливую стоимость за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения только в том случае, если

справедливую стоимость можно оценить с достаточной степенью надежности.

Согласно ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Амортизация не начисляется по используемым для реализации законодательства РФ о мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы. Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов: 1) линейный способ; 2) способ уменьшаемого остатка; 3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

МСФО 16 определяет состав величины амортизации основных средств:

- амортизация – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы;
- амортизируемая величина (АВ) – фактическая стоимость актива (или заменяющая ее сумма) за вычетом его остаточной стоимости;
- остаточная стоимость актива (ОС) – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и характерного для этого состояния.

При этом амортизация начисляется, даже если стоимость актива превышает его балансовую стоимость, и рассчитывается исходя из амортизируемой стоимости и срока полезной службы (период времени, на протяжении которого предполагается использовать актив, либо количество единиц производства, которое ожидается получить от использования актива).

Формулы определения амортизируемой величины следующие:

- согласно МСФО 16:

$$AB = PC \text{ (либо } BC) - OC; (3)$$

- согласно РПБУ 6/01:

$$AB = PC \text{ (либо } BC). (4)$$

В соответствии с МСФО 16 амортизация может начисляться методом прямолинейного списания, методом уменьшаемого остатка, пропорционально какому-либо критерию. Накопленная амортизация переоценивается одним из двух методов, выбранных в учетной политике:

1. метод пропорционального изменения – переоценка амортизации пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета износа таким образом, чтобы после переоценки балансовая стоимость равнялась его переоцененной стоимости;
2. метод списания – переоценка амортизации путем списания с балансовой стоимости актива до вычета износа с последующей переоценкой результата.

Отразим расчет амортизации согласно ПБУ 6/01 по Керченскому рыбоконсервному комбинату ООО «Пролив», который в нашем примере в 2014 г. приобрел автоклав горизонтальный на сумму 43000 руб.

1. Произведем расчет начисления амортизации автоклава линейным методом. Норма амортизации рассчитывается по формуле:

$$Na = 100\% / n, (5)$$

где n – срок полезного использования в годах.

Срок полезного использования автоклава составляет 5 лет, значит, годовая норма амортизации будет равна: $100\% / 5 = 20\%$. Месячная норма амортизации составит: $20\% / 12 = 1,67\%$. Следовательно, месячная сумма амортизации равна: $43000 * 1,67\% / 100\% = 718$ руб.

2. При применении способа уменьшения остатка используется ускоренная амортизация, для чего комбинату необходимо установить коэффициент (например, 2). Годовую сумму амортизации определяют умножением остаточной стоимости объекта в конце каждого года на увеличенную в 2 раза норму амортизации. Так, используя наш пример, годовая норма амортизации в процентах за первый год будет равна: $100\% / 5 \text{ лет} = 20\% * 2 = 40\%$.

Тогда сумма амортизации за первый год эксплуатации автоклава составит: $43000 * 40\% / 100\% = 17200$ руб. За второй год эксплуатации автоклава: $(43000 - 17200) * 40\% / 100\% = 10320$ руб. За третий год эксплуатации: $(25800 - 10320) * 40\% / 100\% = 6192$ руб. За четвертый год: $(10320 - 6192) * 40\% / 100\% = 1651$ руб. За пятый год (к списанию автоклава) сумма амортизации составит: $(4128 - 1651) = 2477$ руб.

3. Начисление амортизации способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования сделаем также по приведенному примеру. Срок службы автоклава 5 лет, значит, сумма чисел лет срока службы равна $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$. Сумма амортизации в каждом отчетном году составит: в первом году: $43000 * 5 / 15 = 14330$ руб.; во втором году: $43000 * 4 / 15 = 11465$ руб.; в третьем году: $43000 * 3 / 15 = 8605$ руб.; в четвертом году: $43000 * 2 / 15 = 5735$ руб.; в пятом году: $43000 * 1 / 15 = 2865$ руб.

Амортизация на Керченском рыбоконсервном комбинате ООО «Пролив» начисляется линейным методом. В статье приведены примеры расчета амортизации несколькими методами, однако наиболее оптимальным для работы комбината является линейный метод. Преимуществом данного метода является простота расчета и равномерность распределения суммы амортизации между учетными периодами, что обеспечивает сопоставимость себестоимости продукции с доходом от реализации. Недостатком этого метода является то, что он не учитывает моральный износ, различие производственной мощности основных средств в разные годы их эксплуатации и необходимость увеличения затрат на ремонт в последние годы службы.

По ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить экономические выгоды (доход), в будущем подлежит списанию с бухгалтерского учета. Согласно МСФО

СТАНДАРТЫ, УТВЕРЖДАЮЩИЕ ПОРЯДОК УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В СОСТАВЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЫБНОЙ ОТРАСЛИ: МСФО (IAS) 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» И ПБУ 6/01 «УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

(IAS) 16 если предприятие в ходе обычной деятельности регулярно продает другим сторонам объекты основных средств, которые оно использовало в целях аренды, то оно должно перевести такие активы в запасы по их балансовой стоимости, когда они перестают использоваться в целях аренды и предназначаются для продажи.

Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (продажа, аренда, дарение). Приведем пример ликвидации основных средств по данным Керченского рыбоконсервного комбината ООО «Пролив». Предприятие списывает пришедший в негодность дизель-генератор. Первоначальная стоимость – 75000 руб., сумма начисленной амортизации – 72000 руб., начислена зарплата рабочему за разборку – 2500 руб., оприходован лом на сумму 3000 руб. Бухгалтерские проводки будут следующими (табл. 2):

Таблица 2. Корреспонденция счетов по списанию дизель-генератора

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
1. Списана первоначальная стоимость объекта	01/9	01	75000
2. Списан начисленный износ дизель-генератора	02	01/9	72000
3. Списана остаточная стоимость	91	01/9	3000
4. Отражены в учете расходы по разборке	91	70	2500
5. Отражены отчисления во внебюджетные фонды от суммы оплаты труда за разборку (2500 * 34,1 / 100)	91	69	852,50
6. Отражено оприходование лома от списания	10/5	91	3000
7. Определен финансовый результат по списанию (ликвидации) дизель-генератора	99	91	3352,50

Комбинат получил убыток от списания дизель-генератора (3352,5 руб.), который рассчитан следующим образом:

Дт	счет 91	Кт
3) 3000		6) 3000
4) 2500		7) 3352,5
5) 852,5		
Об. = 6352,5		Об. = 6352,5

Подводя итог в порядке учета основных средств в международных и российских стандартах, можно сделать следующие выводы.

1. Отражение в учетной политике в российском учете ежегодной переоценки основных средств и признание убытков от обесценения способствует сближению учета данного актива в РФ и МСФО.
2. Согласно ПБУ 6/01 и МСФО 16 в финансовой отчетности предприятия должна раскрываться информация для каждого вида основных средств:
 - основа оценки их балансовой стоимости и накопленной амортизации на начало и конец отчетного периода (с накопленными убытками от обесценения);
 - проверка (сравнение) балансовой стоимости основных средств по поступлению и выбытию, как на начало, так и на конец отчетного периода.
3. Сравнение правил начисления амортизации по российскому и международному учету позволило выявить различия, которые заключаются в том, что в России применяются законодательные нормы сроков полезного использования основных средств, а по МСФО компаниям разрешается устанавливать этот срок самостоятельно.
4. Применение на Керченском рыбоконсервном комбинате ООО «Пролив» методов учета основных средств по ПБУ 6/01 и МСФО 16 будет способствовать совершенствованию организации отражения их в бухгалтерском учете и отчетности.

Источники и литература:

1. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. № 26-н, с. 47–53.
3. Налоговый кодекс РФ, часть 2 «Федеральные налоги» от 20.03.2014 г. № 117–93, С. 488–716.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94-н, С. 12–15.
5. Аскери О. МСФО 2013 : Сборник. – пер. с англ. / О. Аскери и др. – М. : Аскери-АССА, 2013.
6. Кондраков Н. П. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2014, С. 111–148.
7. Трофимова Л. Б. Учет основных средств в соответствии с МСФО. / Л. Б. Трофимова // Аудит, налоги и бухгалтерский учет в РФ : основы, теория и практика: сборник научных статей VI Международной научно-практической конференции РУДН : Пенза, 2007.