СОДЕРЖАНИЕ

[Учет основных средств 3](#_Toc277958067)

[1. Признание основных средств 6](#_Toc277958068)

[2. Оценка основных средств. 7](#_Toc277958069)

[3. Последующая оценка (переоценка) объектов основных средств. 10](#_Toc277958070)

[4. Амортизация основных средств. 13](#_Toc277958071)

[5. Выбытие основных средств. 16](#_Toc277958072)

# Учет основных средств

МСФО 16 «Основные средства» определяет основные средства как материальные активы, которые:

• используются компанией для производства или поставки то­варов или услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей;

• предполагается использовать в течение более одного периода. Как любой актив, объект основных средств должен приносить

компании экономические выгоды в будущем. Если экономические выгоды не очевидны, то затраты, связанные с приобретением объек­та основных средств, относятся на расходы текущего периода, отра­жаясь в отчете о прибылях и убытках.

МСФО 16 не регламентирует порядок отражения основных средств, предназначенных для сдачи в аренду (инвестиционной собственно­сти), а регулирует правила формирования отчетной информации о собственности, занимаемой владельцем.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2004 г. № 26н, определяет основные средства как активы, которые используются более 12 месяцев (или обычного операционного цик­ла, если он превышает 12 месяцев) в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд (но не для перепродажи) и способны приносить организации экономи­ческую выгоду в будущем.

Видно, что отечественные подходы к определению основных средств схожи с международными.

Принадлежность отдельных видов имущества к основным сред­ствам в соответствии с МСФО 16 определяется на основании объ­ективного профессионального суждения бухгалтера с учетом конк­ретных обстоятельств, условий эксплуатации объекта и здравого смысла.

Несмотря на использование временного критерия в один год для отнесения объектов к основным средствам, МСФО 16 позволяет учи­тывать большинство мелких запасных частей, мелкого инструмента, приспособлений и оборудования не как основные средства, а как материально-производственные запасы, которые признаются в со­ставе расходов по мере их использования (в этом случае на них рас­пространяется МСФО 2). Крупные запасные части, резервное обо­рудование, а также запчасти и оборудование, предназначенные для обслуживания определенного объекта основных средств, рекомен­дуется учитывать как основные средства.

Стандартом предусмотрена также возможность объединения от­дельных незначительных активов (например, шаблоны, инструмен­ты и штампы) в один инвентарный объект. Агрегаты крупных объ­ектов, имеющие разные сроки полезного использования, должны учитываться как самостоятельные активы. В стандарте поясняется, например, что самолет и его двигатели следует учитывать как от­дельные объекты основных средств в случае, когда они имеют раз­ные сроки полезного использования.

В ПБУ 6/01, в отличие от МСФО 16, выделяются четыре условия, выполнение которых позволит организации принять актив к учету в качестве основных средств:

1. объект используется в производстве продукции, при выполне­нии работ или оказании услуг либо для управленческих нужд орга­низации;
2. объект используется в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования свыше 12 месяцев или обычного опера­ционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
3. организация не предполагает последующую перепродажу дан­ного актива;
4. объект способен приносить организации экономические вы­годы (доход) в будущем.

Ни международная, ни отечественная практика учета не преду­сматривает стоимостных критериев для разделения объектов на за­пасы и основные средства. Вместе с тем в отличие от международ­ных принципов в российском учете не выделяется понятие «инвес­тиционная собственность».

ПБУ 6/01 относит к основным средствам те же объекты, что и МСФО 16. Различие состоит лишь в том, что основные средства, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, учитываются ПБУ 6/01, в то время как согласно МСФО биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, отражаются в отчет­ности по принципам, изложенным в МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Существенным приближением к требованиям МСФО стала от­мена в ПБУ 6/01 стоимостного критерия отнесения объектов к ос­новным средствам. Однако введение другого стоимостного крите­рия — 10 тыс. руб., а затем 20 тыс. руб. по основным средствам, не подлежащим амортизации, — вновь отдалило его от международных стандартов.

Несмотря на единство подходов к сущности и составу основных средств, их классификация в условиях сравниваемых учетных сис­тем различна. Классификация объектов основных средств в соот­ветствии с МСФО проводится компанией самостоятельно с учетом общности их видов и специфики эксплуатации. В качестве примера стандартом приводятся следующие группы основных средств:

* земля;
* здания;
* оборудование;
* суда;
* самолеты;
* автотранспортные средства;
* мебель и прочие принадлежности;
* оборудование административных помещений.

Эта классификация существенно отличается от классификации, предложенной ПБУ 6/01: 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 пр.

МСФО 16 не применяется:

* к биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (их учет регулируется МСФО 41 «Сельское хо­зяйство»);
* правам на минеральные ископаемые, поиск и добычу мине­ральных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невосполнимых ресурсов (МСФО (IFRS) 6 «Разработка и оцен­ка минеральных ресурсов»).

## Признание основных средств

МСФО 16 вводит два критерия при­знания объекта основных средств в качестве актива:

1. с большой долей вероятности можно утверждать, что будут получены связанные с данным активом экономические выгоды;
2. первоначальная стоимость принимаемого к бухгалтерскому учету актива может быть надежно оценена.

Степень вероятности получения экономических выгод должна оцениваться на основе фактов, имеющихся на момент первоначаль­ного признания объекта основных средств в качестве актива. Обыч­но наличие достаточной вероятности получения экономических выгод обусловлено переходом к предприятию экономических благ, а также рисков, связанных с активом.

Если экономические выгоды неочевидны, расходы на приобре­тение объекта основных средств списываются в расходы на умень­шение прибыли отчетного периода.

В отдельных случаях активом может быть признан объект основ­ных средств, использование которого не принесет экономических выгод, но обеспечит получение экономических выгод от использо­вания других объектов (например, основные средства, приобрета­емые в целях экологической безопасности и охраны окружающей среды). Однако их приобретение должно возмещаться доходами от соответствующей предпринимательской деятельности.

Инвестиции в строительство и приобретение объектов основных средств признаются активами, если все выгоды и риски переходят к организации, т.е. после ввода объекта в эксплуатацию.

Приведенные критерии признания, которые требуют проверить наличие достаточной степени вероятности получения экономиче­ских выгод и надежности оценки принимаемого к бухгалтерскому учету объекта основных средств, отсутствуют в ПБУ 6/01. В этом состоит существенное отличие отечественного стандарта от между­народного аналога. Согласно МСФО 16 для признания актива в ка­честве основного средства недостаточно, чтобы объект удовлетво­рял признакам основного средства, необходимо еще, чтобы выпол­нялись оба критерия его признания.

## Оценка основных средств.

Объект основных средств, признанный в качестве актива, оценивается по фактической стоимости приобре­тения. Согласно МСФО 16 под фактической стоимостью понимают сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов либо спра­ведливую стоимость другого возмещения, переданного для приоб­ретения актива, на момент его приобретения или сооружения.

Фактическая стоимость состоит из покупной цены, импортных пошлин, невозмещаемых налогов, а также прямых затрат на подго товку площадки; затрат на доставку, разгрузку и установку; стоимо­сти профессиональных услуг (например, работы архитекторов и ин­женеров); предполагаемой стоимости разборки, удаления актива и восстановления площадки в той степени, в какой она признается в качестве резерва согласно МСФО 37 «Резервы, условные обязатель­ства и условные активы». В соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам» в фактическую стоимость объекта могут быть включены про­центы по займам. Но их капитализация прекращается после того, как объект готов к использованию по назначению.

Формирование стоимости основных средств, находящихся в фи­нансовой аренде, регулируется МСФО 17 «Аренда», а объектов, при­обретенных за счет правительственных субсидий, — МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государствен­ной помощи».

Требования РПБУ в отношении первоначальной оценки и при­нятия к учету основных средств аналогичны требованиям МСФО, за исключением следующего.

1. В фактическую стоимость не включается расчетная сумма за­трат на демонтаж и вывоз оборудования и на восстановление (ре­культивацию) земельного участка после окончания работ.
2. Фактическая стоимость базируется на цене приобретения, пред­усмотренной договором, даже в случаях, когда платеж откладывает­ся на срок, превышающий обычные сроки кредитования.
3. Если цена приобретения выражена в иностранной валюте (ус­ловных денежных единицах), но оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, то разница от пересчета валют (известная как суммовая разница), возникающая до принятия соответствующего объекта основных средств к учету, капитализируется.
4. В отличие от учета по МСФО объекты внешнего благоустрой­ства и аналогичные им объекты (например, объекты жилищного фонда и дорожного хозяйства), согласно РПБУ, как правило, учиты­ваются в составе основных средств организации, даже если они не приносят выгод самой организации.
5. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (опла­ту) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, пе­реданных или подлежащих передаче организацией, которая устанав­ливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. А по МСФО объект основных средств, приобретенный в результате операции обмена, должен оцениваться по справедливой стоимости, кроме случаев, когда такая операция обмена по существу не являет­ся коммерческой операцией1.

6. По РПБУ проценты по кредитам (займам), непосредственно относящимся к приобретению объектов основных средств, всегда должны включаться в первоначальную стоимость объекта, а по МСФО разрешены два подхода. В одном случае хозяйствующий субъект может включать их в первоначальную стоимость объектов, а в другом — должен относить на расходы того периода, в котором они произведены. Однако проценты по займам включаются (в со­ответствии с первым подходом) в первоначальную стоимость объек­та лишь в том случае, когда подготовка объекта к использованию требует значительного времени. Отметим, что данное условие не предусмотрено в РПБУ.

Согласно новой редакции МСФО 16 стоимость основных средств, определяемая при их признании, включает первоначально понесен­ные расходы по приобретению или строительству объекта основных средств и последующие расходы в связи с добавлением, заменой или обслуживанием объекта основных средств. Предыдущий вариант МСФО 16 включал принцип раздельного признания последующих расходов. Введенное изменение должно привести к более частой ка­питализации последующих расходов.

РПБУ предполагают отнесение последующих затрат, связанных с объектами основных средств, на расходы.

Объекты основных средств могут поступать в компанию не толь­ко путем покупки, но и в результате обмена на другой актив. Факти­ческая стоимость основного средства в этом случае равна балансо­вой стоимости переданного объекта плюс (минус) сумма денежных средств, выплаченных (полученных) в ходе этой операции. Соглас­но МСФО 16 «справедливая стоимость полученного объекта равна справедливой стоимости обмениваемого объекта, скорректирован­ной на сумму денежных средств или их эквивалентов».

Наконец, компания может получить основные средства безвоз­мездно по договору дарения. Такая ситуация описывается МСФО 20. В стандарте указано, что «правительственная субсидия может при­нимать форму передачи неденежного актива, такого как земля или другие ресурсы... В этих обстоятельствах обычно оценивается спра­ведливая стоимость неденежного актива... и актив учитывается по данной стоимости. Иногда применяется альтернативный подход, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной величи­не». Аналогичная норма существует и в российском законодатель­стве. Согласно ПБУ 6/01 основные средства в этих случаях учитыва­ются по рыночной стоимости на дату их оприходования.

Определение того, что считается самостоятельным инвентарным объектом, в ПБУ 6/01 соответствует регламентациям МСФО 16: ин­вентарным объектом основных средств является отдельный конструк­тивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения са­мостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктив­но сочлененных предметов. Отличием от рекомендаций МСФО служит отсутствие у отечественных организаций возможности опре­делять принадлежность объектов к основным средствам на основа­нии профессионального суждения бухгалтера.

Последующие расходы возникают в процессе эксплуатации объек­та основных средств. Вопрос заключается в том, являются ли после­дующие расходы капитальными затратами (признаваемыми в балан­се) или расходами периода (отражаемыми в отчете о прибылях и убыт­ках). Подход к учету в подобных ситуациях состоит в следующем. Расходы на улучшение актива капитализируются путем увеличения его балансовой стоимости, если в результате таких расходов компа­ния обоснованно предполагает получение бульших экономических выгод от использования актива, чем ожидалось первоначально. В про­тивном случае расходы считаются затратами на ремонт и признают­ся в отчете о прибылях и убытках.

ПБУ 6/01 предполагает аналогичный подход, согласно которому первоначальная стоимость объектов основных средств увеличивает­ся на затраты, связанные с их модернизацией и реконструкцией.

Некоторые сложные объекты основных средств могут рассматри­ваться как группа связанных активов с разными сроками полезной службы, исходя из которых каждый актив будет амортизироваться. Расходы на замену такого элемента, представляющиеся на первый взгляд ремонтными затратами, на самом деле являются приобрете­нием или созданием нового сменного элемента, в связи с чем подле­жат капитализации. Для иллюстрации последнего положения обра­тимся к примеру.

## Последующая оценка (переоценка) объектов основных средств.

Не­обходимость проведения переоценки объектов основных средств связана с изменениями их рыночных цен. Согласно МСФО 16 пере­оценке подлежит вся группа основных средств, к которой относится переоцениваемый объект, например земля и здания, машины и обо­рудование и т.д. Группа может переоцениваться по скользящему гра­фику, если переоценка проводится в течение короткого времени и результаты переоценок постоянно обновляются.

МСФО 16 предусматривает два подхода к проведению переоцен­ки основных средств: основной и допустимый альтернативный.

Сущность основного подхода состоит в том, что основные сред­ства отражаются в отчетности по их первоначальной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения. Пе­реоценка осуществляется лишь в том случае, когда возмещаемая сум­ма (чистая цена продаж) данного объекта основных средств стано­вится меньше его балансовой стоимости. Сумма уценки в этом слу­чае признается расходом данного отчетного периода.

Основной подход позволяет реализовать принцип исторической стоимости и в соответствии с МСФО 16 является предпочтительным. Однако вследствие того, что основные средства могут использоваться весьма длительное время (например, здания), возрастает вероятность расхождения между первоначальной и справедливой стоимостью экс­плуатируемого объекта. В случаях когда таким расхождением нельзя пренебречь, МСФО 16 допускает альтернативный подход к последу­ющей оценке основных средств.

Сущность допустимого альтернативного подхода состоит в пере­оценке основных средств до их справедливой стоимости. Справед­ливая стоимость земли и зданий определяется, как правило, про­фессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыноч­ных цен. Справедливой стоимостью станков и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Если информация о рыночной стоимости отсутствует, справедливая сто­имость устанавливается проведением дополнительных расчетов (на­пример, путем расчета текущей стоимости будущих доходов либо восстановительной стоимости за вычетом амортизации).

Частота проведения переоценок в случае альтернативного подхо­да зависит от изменений в справедливой стоимости объектов основ­ных средств.

Как свидетельствует практика западных компаний, применяя аль­тернативный подход, переоценку объектов основных средств при­ходится проводить на регулярной основе, с тем чтобы их балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату. Справедливая стоимость некоторых категорий ос­новных средств может значительно колебаться, поэтому они требу­ют ежегодной переоценки. Основные средства с незначительными изменениями справедливой стоимости могут переоцениваться каж­дые три — пять лет.

В балансе объекты основных средств признаются по справедли­вой стоимости на дату переоценки за вычетом амортизации и убыт­ков от обесценения, накопленных впоследствии. Увеличение балан­совой стоимости объекта отражается на счете «Капитал», уменьше­ние признается расходом данного периода.

На дату переоценки корректируются и суммы накопленной амор­тизации. При этом возможно использование двух методов:

1. амортизация переоценивается пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета износа, причем после пере­оценки балансовая стоимость актива должна соответствовать его переоцененной стоимости;
2. амортизация списывается на уменьшение первоначальной сто­имости актива, и полученный результат переоценивается.

При переоценке объектов основных средств земля и здания оце­ниваются обычно по рыночной стоимости, устанавливаемой про­фессиональными оценщиками. Если данные о рыночной стоимости машин и оборудования отсутствуют (например, в силу их специфи­ческого характера или редкости сделок по их купле-продаже), эти виды активов оцениваются по стоимости их замещения с учетом накопленного износа.

Стоимость замещения с учетом износа — это стоимость нового аналогичного актива за вычетом износа. По российской терминоло­гии речь идет о восстановительной стоимости объекта основных средств. В зарубежной практике по этой стоимости, как правило, происходит страхование активов. Чтобы определить уменьшение стоимости актива объекта основных средств, компания должна ру­ководствоваться МСФО 36 «Обесценение активов».

Переоценке подлежит каждый объект группы. Для отражения результатов переоценки используется счет «Капитал», субсчет «Ре­зерв переоценки». Если актив дооценивается, счет кредитуют, если уценивается — дебетуют.

В случае дооценки актива, прошедшего ранее уценку, на счет «Ка­питал», субсчет «Резерв переоценки» списывается лишь разница меж­ду суммой дооценки и ранее произведенной уценкой, причем пос­ледняя кредитуется на счет прибылей и убытков.

При уценке актива, который ранее дооценивался, в отчете о при­былях и убытках признается лишь превышение уценки над дооцен­кой. Одновременно ранее признанная дооценка списывается со сче­та «Капитал», субсчет «Резерв переоценки».

В соответствии с ПБУ 6/01 первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев, установленных за­конодательством РФ. Изменение первоначальной стоимости основ­ных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, ре­конструкции, частичной ликвидации и переоценки основных средств. Таким образом, российское законодательство допускает переоценку основных средств: подход к их последующей оценке в ПБУ 6/01 со­ответствует допустимому альтернативному подходу в МСФО 16. Вме­сте с тем в отличие от МСФО 16 ПБУ 6/01 устанавливает минималь­ный период переоценок основных средств — год.

Кроме того, существуют отличия и в порядке учета переоценки. В российском законодательстве в случае уценки основного средства на сумму, большую той, на которую оно ранее дооценивалось, полу­ченная разница относится на счет нераспределенной прибыли (по МСФО 16 — на расходы текущего периода). А в случае дооценки объекта основных средств сумма дооценки зачисляется на счет до­бавочного капитала, за исключением той ее части, на которую ранее состоялась уценка и которая теперь должна быть отнесена на увели­чение нераспределенной прибыли (согласно МСФО 16 — зачисля­ется в доход текущего периода).

Наконец, в ПБУ 6/01 отсутствует обязательное требование учета обесценения основных средств. Если организация не производит еже­годную переоценку основных средств, в ходе которой могло бы вы­явиться обесценивание некоторых объектов, то даже при очевидном снижении их стоимости руководство вправе не уменьшать их балан­совую стоимость, от чего страдают качественные характеристики от­четности.

## Амортизация основных средств.

Амортизация трактуется в МСФО как систематическое уменьшение амортизируемой стоимости акти­ва на протяжении срока его полезной службы. Под сроком полезной службы понимается ожидаемый период использования актива ком­пании или количество изделий, которое компания предполагает про­извести с использованием данного актива.

Из МСФО 16 следует, что при определении срока полезной служ­бы объекта основных средств необходимо учитывать следующие ог­раничения:

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

МСФО 16 указывает на то, что срок полезной службы объектов основных средств определяется оценочным путем на основе опыта эксплуатации аналогичных объектов. Его рекомендуется периодиче­ски пересматривать, особенно в тех случаях, когда появились предпо­сылки для существенных изменений предыдущих оценок. Одновре­менно должна корректироваться сумма амортизационных отчислений.

Срок полезного использования объекта основных средств может быть продлен, например, в связи с осуществлением последующих затрат, повысивших качественные характеристики актива.

В соответствии с ПБУ 6/01 срок полезного использования основ­ных средств определяется исходя:

* из ожидаемого срока использования объекта в соответствии с предполагаемой производительностью или мощностью;
* ожидаемого физического износа, зависящего от режима экс­плуатации;
* нормативно-правовых ограничений использования объекта.

Сходство между ПБУ 6/01 и МСФО 16 в условиях определения срока полезного использования очевидно. Однако в отличие от МСФО 16 российские правовые акты не содержат положений, поз­воляющих периодически пересматривать сроки полезного исполь­зования объектов основных средств. Российский стандарт предпо­лагает пересмотр сроков полезного использования лишь в случае проведенной реконструкции или модернизации при улучшении пер­воначально принятых нормативных показателей функционирования объекта. Таким образом, в ПБУ 6/01 косвенно отрицается возмож­ность того, что срок полезной службы вследствие морального уста­ревания, изменений на рынке и т.п. может оказаться короче предпо­лагаемого ранее.

На практике может возникнуть и обратная ситуация, когда актив предполагается реализовать по прошествии определенного периода. В этом случае срок его полезного использования окажется короче, чем срок возможного получения экономических выгод.

Таким образом, при установлении срока полезной службы актива основным является вопрос: в течение какого периода актив будет приносить компании экономическую выгоду?

При пересмотре срока полезной службы сумма амортизационных отчислений текущего и будущих периодов должна корректироваться.

В соответствии с МСФО 16 амортизации подлежит первоначаль­ная или восстановительная стоимость объекта основных средств за вычетом ликвидационной стоимости. Под ликвидационной стоимо­стью актива в этом случае понимается сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы, за вычетом затрат по выбытию.

Российские стандарты подобной нормы не содержат. По отече­ственным правилам амортизации подлежит первоначальная или скор­ректированная в результате переоценки восстановительная стоимость объекта.

МСФО 16 разрешает применение следующих методов начисле­ния амортизации:

1. равномерное начисление:
2. метод уменьшаемого остатка;
3. метод списания стоимости пропорционально какому-либо кри­терию (в качестве такового может выступать объем выполненных работ, номер года (сумма чисел лет) и др.).

Сущность первого метода заключается в равномерном начисле­нии постоянной суммы амортизации на протяжении срока полез­ной службы объекта. Второй метод предусматривает начисление наи­больших сумм амортизации в начальных периодах использования объекта и постепенное уменьшение сумм амортизации на протяже­нии срока полезной службы актива. В соответствии с третьим ме­тодом амортизация рассчитывается в зависимости от ожидаемого объема использования актива или выпуска продукции.

Из МСФО 16 следует, что компания должна выбирать метод начис­ления амортизации на основе предполагаемой схемы извлечения из актива экономических выгод и последовательно применять его из пе­риода в период, если только эта предполагаемая схема не меняется.

Примененный по отношению к активу метод амортизации реко­мендуется периодически пересматривать. При этом каждое суще­ственное изменение в подходе к амортизации актива (к схеме полу­чения экономических выгод от его использования) будет отражаться на финансовом результате компании. Такое изменение будет учиты­ваться в качестве изменения бухгалтерских оценок в соответствии с МСФО 8.

ПБУ 6/01, так же как и МСФО 16, рассматривает амортизацию как механизм погашения стоимости объектов основных средств. Согласно этому Положению не подлежат амортизации объекты ос­новных средств, потребительские свойства которых с течением вре­мени не изменяются, — земельные участки и объекты природополь­зования. Данная регламентация соответствует МСФО 16.

В ПБУ 6/01 приводится отсутствующий в МСФО 16 перечень объектов основных средств, по которым амортизация не начисляет­ся: объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства, продук­тивный скот и многолетние насаждения, не достигшие эксплуата­ционного возраста. Кроме того, российскими правилами разреша­ется учитывать в составе материально-производственных запасов и списывать в расходы (без начисления амортизации) по мере отпуска в эксплуатацию имущественные объекты стоимостью до 20 тыс. руб., что также не соответствует МСФО 16. Для МСФО 16 вообще не ха­рактерно применение числовых критериев.

ПБУ 6/01 предусматривает более широкий диапазон методов на­числения амортизации, предписывая помимо перечисленных выше способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного ис­пользования, применение которого на практике существенно услож­няет процесс трансформации отчетности.

Также ПБУ 6/01 отличается от МСФО 16 тем, что им не преду­смотрено требование пересмотра метода начисления амортизации, что согласно МСФО 16 является необходимым условием.

По международным и отечественным правилам амортизацион­ные отчисления за каждый период признаются расходами, если они не включаются в балансовую стоимость другого актива. Например, при переработке товарно-материальных запасов амортизация, начис­ленная на здание и оборудование, включается в себестоимость вновь созданных запасов.

## Выбытие основных средств.

Согласно МСФО объект основных средств должен быть списан с баланса при его выбытии, а также в случае, когда от его дальнейшей эксплуатации не ожидается получе­ния экономических выгод. Неиспользуемые основные средства, пред­назначенные для выбытия, должны учитываться либо по балансо­вой стоимости, либо по возможной цене продажи в зависимости от того, какое значение меньше. Разность между суммой чистых по­ступлений и балансовой (остаточной) стоимостью, возникающая при выбытии объекта основных средств, признается прибылью (убыт­ком) отчетного года.

Подобный порядок отражения выбытия объектов основных средств предусмотрен и российскими учетными стандартами.

Таблица 1

Сравнительный анализ российских и международных правил учета основных средств

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Признак сравнения | Единство | Различия |
| Определение основных средств | Аналогичные определения | Нет |
| Критерии признания ос­новных средств | Нет | Отсутствие в ПБУ 6/01 критериев признания |
| Оценка основных средств | Использование в качестве оценки первоначальной и восстановительной стои­мости | Отсутствие в ПБУ 6/01 оценок по справедливой и возмещаемой стоимости |
| Первоначальная стои­мость | Одинаковые перечни затрат, формирующих первоначальную стои­мость | Некоторая разница в учете затрат по кредитам и зай­мам |
| Переоценка основных средств | Допущение переоценок  Требование регулярности переоценок | Отсутствие в ПБУ 6/01 требования о проверке на обесценение  Различие в порядке рас­пределения результатов переоценки |
| Срок полезного использо­вания | В целом соответствие правил определения | Отсутствие в ПБУ 6/01 требования о пересмотре срока |
| Амортизация основных средств | Соответствие большинст­ва методов начисления амортизации | ПБУ 6/01 помимо прочих предусматривает способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования Различие в определении амортизируемой стоимо­сти  Наличие в ПБУ 6/01 стои­мостного критерия (20 тыс. руб.)  Отсутствие в ПБУ 6/01 требования периодическо­го пересмотра способа начисления амортизации |
| Раскрытие информации в отчетности | Совпадение ряда показа­телей отчетности по ос­новным средствам | Отсутствие в ПБУ 6/01 требований по раскрытию информации об обесцене­нии, о способах и датах переоценки, о фактах привлечения оценщика |

Результаты выполненного сравнительного анализа российских и международных правил учета основных средств представлены в табл. 1. Несмотря на очевидное сближение российских правил учета основных средств с требованиями МСФО, до сих пор в них сохра­няется ряд отличий, которые ведут к существенным расхождениям в отчетных данных, составленных по российским и международным учетным стандартам.

Раскрытие информации об основных средствах в примечаниях к финансовой отчетности. Для каждой группы основных средств следу­ет указать:

* способы оценки балансовой стоимости;
* применяемые методы начисления амортизации;
* сроки полезной службы или используемые нормы амортиза­ции;
* балансовую стоимость до вычета амортизации;

сумму начисленной амортизации на начало и конец периода.

Если объект основных средств отражается в отчетности по пере­оцененной стоимости, необходимо указать:

* способ переоценки активов;
* дату переоценки активов;
* привлекался ли независимый переоценщик;
* балансовую стоимость активов (по каждой группе отдельно), которая отражалась бы в финансовой отчетности в отсутствие переоценки;
* результат переоценки.