Сравнительная характеристика МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств»

Отечественный и зарубежный опыт свидетельствует о том, что развитие бухгалтерского учета и отчетности происходит в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране, отвечая ха­рактеру и уровню развития хозяйственного механизма. Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды в России потребовало адекватной системы бухгалтерского учета и отчетности. С этой целью в Российской Федерации были приняты две программы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО.

Первая программа, изложенная в постановлении Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «О реформировании бухгалтерского уче­та в соответствии с Международными стандартами финансовой от­четности», была рассчитана на переходный к рыночным отношени­ям период. Целью реформирования было приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие требованиям рыноч­ной экономики и Международным стандартам финансовой отчет­ности (МСФО). Задачи реформы заключались в формировании си­стемы стандартов учета и отчетности, обеспечивающей полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов; обеспе­чении увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне; оказании методической помощи организациям в понимании и вне­дрении реформированной модели бухгалтерского учета. В целом поставленные задачи были выполнены.

Вторая программа содержится в Концепции развития бухгалтер­ского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесроч­ную перспективу, одобренной приказом министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180, и в изданном впоследствии Министерством финансов РФ (Минфин России) Плане мероприятий на 2004—2007 гг. по реализации указанной Концепции (приказ Минфина России от 16 сентября 2004 г. № 263). В этих документах подтверждена пра­вильность перехода российской системы бухгалтерского учета и от­четности на МСФО.

В процессе реформирования отечественных учета и отчетности Минфином России разработаны и утверждены 20 положений по бух­галтерскому учету, направленных на сближение отечественных учет­ных принципов с положениями МСФО. Среди них Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Мин­фина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

Однако, несмотря на существенное сближение отечественных принципов учета с существующими международными подходами в отношении основных средств, между ними до сих пор остается еще немало различий.

Именно с этой целью будет проведен сравнительный анализ сущности и взаимосвязи МСФО 16 «Основные средства» с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Сравнительный анализ можно провести по следующим критериям:

1. Определение понятия «Основные средства»

2. Признание основных средств

3. Классификация основных средств

4. Оценка основных средств

5. Амортизация

6. Восстановление основных средств

7. Выбытие

8. Раскрытие информации об ОС в ФО.

1. Определение понятия «Основные средства»

В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» под основными средствами понимаются материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей и предполагается использовать в течение более чем одного годового периода.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 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, оказания услуг, для управленческих нужд организации и способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, но при этом организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Из вышеприведенных определений видно, что подход к определению основных средств в отечественной практике схож с международным.

2. Признание основных средств

В ПБУ 6/01 выделяются четыре условия, выполнение которых позволяет организации принять актив к учету в качестве основного средства:

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 данного объекта;

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

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

с большой долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с данным активом будущие экономические выгоды;

первоначальная стоимость принимаемого к бухгалтерскому учету актива для компании 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. 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 удовлетво­рил признакам основного средства, необходимо еще, чтобы выполнялись оба критерия его признания.

3. Классификация основных средств

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.

Использование временного критерия в один год для отнесения объектов к основным средствам в 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 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.

Ни международная, ни отечественная практика учета не преду­сматривает стоимостных критериев для разделения объектов на за­пасы и основные средства.

ПБУ 6/01 относит к основным средствам те же объекты, что МСФО 16. Различие состоит лишь в том, что основные средств 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».

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 примеров МСФО и ПБУ приводят различный перечень группы основных средств, которые представлены в таблице …

Таблица …. Классификация основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 и МСФО 16.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Классификационные группы основных средств | |
| по ПБУ 6/01 | по МСФО 16 |
| 1 | здания | земля |
| 2 | сооружения | здания |
| 3 | рабочие и силовые машины и оборудование | оборудование |
| 4 | измерительные и регулирующие приборы и устройства | суда |
| 5 | вычислительная техника | самолеты |
| 6 | транспортные средства | автотранспортные средства |
| 7 | инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности | мебель и прочие принадлежности |
| 8 | рабочий, продуктивный и племенной скот | оборудование административных помещений |
| 9 | многолетние насаждения |  |
| 10 | внутрихозяйственные дороги |  |
| 11 | капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) |  |
| 12 | капитальные вложения в арендованные объекты основных средств |  |
| 13 | земельные участки, объекты природопользования |  |

Однако следует отметить, что 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, которые регулируются МСФО (IFRS) 6 «Разработка и оценка минеральных ресурсов».

Так как ПБУ 6/01не применяется в отношении:

машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары - на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;

предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;

капитальных и финансовых вложений.

Отличием ПБУ 6/01 от МСФО 16 является отсутствие у отечественных предприятий возможности определять принадлежность объектов к основным средствам на основании профессионального суждения бухгалтера, а также в целях снижения трудоемкости бухгалтерского учета некрупного оборудования МСФО разрешает учитывать его в составе запасов.

4. Оценка основных средств

Как в ПБУ 6/01, так и в МСФО 16, объект основных средств, признанный в качестве актива оценивается по фактической (первоначальной) стоимости.

Как в ПБУ 6/01, так и в МСФО 16, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости.

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.

В соответствии с ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Таблица …. Состав первоначальной (фактической) стоимости основного средства согласно ПБУ 6/01 и МСФО 16.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Состав фактических затрат на приобретение основного средства | |
| по МСФО 16 | по ПБУ 6/01 |
| 1 | покупная цена | суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу) |
| 2 | импортные пошлины | суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования |
| 3 | невозмещаемые налоги | суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам |
| 4 | прямые затраты на подготовку площадки | суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; |
| 5 | затраты на доставку, разгрузку и установку | таможенные пошлины и таможенные сборы |
| 6 | стоимо­сть профессиональных услуг | невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств; |
| 7 | стоимость разборки, удаления актива и восстановления площадки согласно МСФО 37 «Резервы, условные обязатель­ства и условные активы». | вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств |
| 8 | про­центы по займам, до момента когда объект готов к использованию по назначению в соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам» | иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств |

Согласно ПБУ 6/01, 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 16 объект основных средств, приобретенный в результате операции обмена, должен оцениваться по справедливой стоимости, кроме случаев, когда такая операция обмена по существу не являет­ся коммерческой операцией.

По ПБУ 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. Данное условие не предусмотрено в ПБУ.

Согласно 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.

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

Факти­ческая стоимость основного средства в результате обмена на другой актив 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».

Компания может получить основные средства безвоз­мездно по договору дарения и тогда в силу вступает 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. Расходы на улучшение актива капитализируются путем увеличения его балансовой стоимости, если в результате таких расходов компа­ния обоснованно предполагает получение будущих 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.

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. Группа может переоцениваться по скользящему гра­фику, если переоценка проводится в течение короткого времени и результаты переоценок постоянно обновляются.

В соответствии с ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки основных средств.

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 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.

Сущность допустимого альтернативного подхода состоит в пере­оценке основных средств до их справедливой стоимости. Справед­ливая стоимость земли и зданий определяется про­фессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыноч­ных цен. Справедливой стоимостью станков и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Частота проведения переоценок в случае альтернативного подхо­да зависит от изменений в справедливой стоимости объектов основ­ных средств.

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:

амортизация переоценивается пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета износа, причем после пере­оценки балансовая стоимость актива должна соответствовать его переоцененной стоимости;

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».

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 ПЬУ 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.

5. Амортизация

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация трактуется в МСФО как систематическое уменьшение амортизируемой стоимости акти­ва на протяжении срока его полезной службы. В ПБУ 6/01 не дается определения амортизации.

Согласно ПБУ сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

МСФО определяет срок полезной службы как ожидаемый период использования актива ком­пании или количество изделий, которое компания предполагает про­извести с использованием данного актива.

Таблица …. Критерии определения срока полезного использования в соответствии с ПБУ 6/01 и МСФО 16

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Критерии определения | |
| срока полезной службы по МСФО 16 | срока полезного использования по ПБУ 6/01 |
| 1 | ожидаемый физический износ, который зависит от эксплуа­тационных факторов, таких как количество часов использова­ния актива, ремонт и техническое обслуживание | ожидаемый срок использования объекта в соответствии с предполагаемой производительностью или мощностью |
| 2 | 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 | ожидаемого физического износа, зависящего от режима экс­плуатации |
| 3 | юридические и тому подобные ограничения по использова­нию актива, например ограничения, связанные с безопаснос­тью использования или истечением срока сдачи актива в аренду | 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.

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.

Таблица …. Сравнительная характеристика методов начисления амортизации в ПБУ 6/01 и МСФО 16.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Методы начисления амортизации | |
| в ПБУ 6/01 | в МСФО 16 |
| 1 | линейный способ | равномерное начисление |
| 2 | способ уменьшаемого остатка | метод уменьшаемого остатка |
| 3 | способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования | метод списания стоимости пропорционально какому-либо критерию (в качестве такового может выступать объем выполненных работ, номер года (сумма чисел лет) и др.) |
| 4 | способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) |

В ПБУ 6/01 приводится отсутствующий в МСФО 16 перечень объектов основных средств, по которым амортизация не начисляет­ся:

объекты жилищного фонда и внешнего благоустройства,

продук­тивный скот и многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста.

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.

6. Восстановление основных средств

7. Выбытие

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 стоимостью, возникающая при выбытии объекта основного средства, признается прибылью (убытком) отчетного периода.

Подобный порядок отражения выбытия объектов основных средств предусмотрен и ПБУ 6/01:

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае:

продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа;

ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;

передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд;

передачи по договору мены, дарения;

внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;

частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции и в иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

8. Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности.

Согласно МСФО для каждой группы основных средств следует указать:

способы оценки балансовой стоимости;

используемые методы начисления амортизации;

применяемые сроки полезной службы или используемые нормы амортизации;

балансовая стоимость до вычета амортизации;

накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

В отношении основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости, дополнительно раскрывается следующая информация:

способ и дата переоценки активов;

факт привлечения независимого оценщика;

балансовая стоимость по каждой группе основных средств, которая отражалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались по первоначальной стоимости за вычетом амортизации;

результат переоценки, указывающий на изменения за период и ограничения на распределение остатка резерва переоценки между акционерами.

Для пользователей финансовой отчетности может быть предоставлена информация о балансовой стоимости основных средств: временно не используемых; полностью амортизированных, но используемых; использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия.

В ПБУ 6/01 указывается минимум информации с учетом существенности, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности:

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

о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);

о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);

об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

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

об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности;

о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;

об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Таким образом,