

ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В БАНКОВСКОЙ ПРАКТИКЕ

УДК 336.71

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Е.Б. Абдалова

Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, zxc762@mail.ru

В условиях глобализации современной экономики особое внимание уделяется подходам к формированию единого языка бизнес информации о деятельности отдельных субъектов экономических отношений. Таким языком для мирового бизнес сообщества выступают Международные стандарты финансовой отчетности. Банковский бизнес является одним из пользователей финансовой отчетности коммерческих организаций. Успех его деятельности во многом зависит от умения правильно читать и понимать финансовую отчетность своих клиентов – коммерческих организа-

ций, осуществляющих деятельность, как на территории Белоруссии, так и России. В докладе рассматривается порядок признания и оценки одного из объектов элемента финансовой отчетности коммерческих организаций, а именно основных средств, в соответствии с требованиями МСФО и Российских учетных стандартов.

Основными документами, определяющими порядок признания и оценки основных средств в России, являются Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено Приказом МФ РФ от 29 июля 1998 г. № 34н [1]; Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утверждено Приказом МФ РФ от 30.03.2001г. № 26н [2], Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утверждены Приказом МФ РФ от 13.03.2003г. № 91н [3].

В бухгалтерском учете России в качестве определения категории основных средств в системе нормативного регулирования можно рассматривать определение, данное в пункте 46 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом МФ РФ от 29 июля 1998 г. № 34н[1]. В соответствии с вышеназванным пунктом, основные средства представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, к ним 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 и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства. В этом нормативном акте объединены и критерии признания, и определение, и состав основных средств.

Необходимо отметить, что в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [2] и в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств [3], определения основных средств не содержится, а приводятся только условия, необходимые для их признания, соответственно в пункте 4 и 2 вышеназванных документов.

Следовательно, в бухгалтерском учете к основным средствам относятся активы, соответствующие определенным критериям признания. Определено четыре критерия (условия) признания основных средств в учете, которые должны выполняться одновременно, это:

1) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации, либо для предоставления организацией во временное владение и пользование или во временное пользование;

2) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

3) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

4) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В дополнении к вышеперечисленным критериям признания в пункте 5 ПБУ 6/01 приводится стоимостное ограничение (лимит) или граница разделения приобретаемого имущества на оборотные и внеоборотные активы. Организация должна реализовать свое право выбора стоимостного лимита в пределах 40 000 рублей (вводится с 1 января 2011 года) и закрепить в учетной политике.

Первые четыре критерия обязательны к применению всеми юридическими лицами. Эти критерии организации не могут изменять, уточнять, корректировать, они применяются в варианте, заданном системой нормативного регулирования. Они должны выполняться одновременно. Это дает возможность предложить разделить критерии отнесения активов к основным средствам разделить на две группы:

1) общепринятые;

2) индивидуальные.

Первые четыре критерия будут являться общепринятыми, а стоимостной (денежный) лимит, разграничивающий приобретаемое имущество на оборотные и внеоборотные активы, будет представляться индивидуальным критерием. Если общепринятые критерии задаются в системе нормативного регулирования, то индивидуальный критерий устанавливается самостоятельно как элемент учетной политики организации.

В МСФО к признанию основных средств применяется общий подход, определенный для признания активов, с учетом следующих уточнений:

1) активы должны иметь материальную форму;

2) предназначены для использования в производстве или поставке товаров и услуг, для административных целей, для сдачи в аренду третьим лицам;

3) предполагается использовать в течение более одного года.

Отличительной особенностью при признании объектов основных средств в российской и международной практике является то, что в первом случае, объект будет признан таковым, если к организации перешло право собственности на этот объект, а во втором случае объект будет признан тогда, когда к организации перешли риски, преимущество владения, контроль.

При постановке на учет объект основных средств должен быть оценен. Эту оценку называют первоначальной стоимостью. В экономической литературе для определения этой стоимости используют термины историческая, фактическая стоимость, себестоимость, или формирование стоимости с использованием затратной модели учета, которая призвана раскрыть идею динамического баланса.

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств прошел сложный исторический путь. Например, Я.В. Соколов рассматривая порядок учета основных средств в Российско-американской компании в 1799 году отмечает, что «в оценку учитываемого объекта, включается стоимость затрат, связанных с ремонтом этого объекта. Такой порядок, увеличивая по мере износа балансовую оценку основных средств, приводил к увеличению прибыли, к образованию фиктивного капитала» [4, с. 235]. Н.Н. Карзаева описывает подход к формированию первоначальной стоимости, который дал Курсель-Сенель как «формирование информации об эффекте использования каждого объекта основных средств» [5, с. 69]. Первоначальную стоимость основных средств формируют доходы, ожидаемые к получению при списании этого объекта. Определяются затраты на приобретение основных средств, а разница между этими затратами и первоначальной стоимостью сразу признается в составе Прибылей и Убытков. Формирование первоначальной стоимости основных средств, как и других видов оценки, прошло сложный исторический путь, что оказывает влияние на дискуссионный характер этой экономической категории в условиях современного экономического развития.

Основные факторы, существенно влияющие на формирования первоначальной стоимости, могут быть определены как основания, по которым объекты поступают в организацию: перечень затрат, связанных с формированием первоначальной стоимости; способ установления первоначальной оценки.

На формирование величины первоначальной стоимости в бухгалтерском учете влияет способ их поступления в организацию: приобретение за плату, поступление в качества вклада в уставный капитал, изготовление организацией самостоятельно, по договору дарения и мены.

В процессе использования объектов основных средств рассмотрим влияние на их оценку способа перенесения стоимости (первоначальной, восстановительной, себестоимости), модели переоценки, последующих затрат, которые приводят к изменению первоначальной (восстановительной) стоимости.

Первоначальная стоимость объекта основных средств после принятия его к учету не подлежит изменению. Это общее правило оценки основных средств российских и международных стандартов учета, а также налогового законодательства. Из общего правила допускаются следующие исключения, которые приводят к изменению первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств в бухгалтерском учете:

1. изменение первоначальной (восстановительной) стоимости в ходе проведения переоценки основных средств;
2. проведение реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования объектов основных средств;
3. частичная ликвидация объекта.

Оценку основных средств, полученную в результате их переоценки, принято называть восстановительной стоимостью. Рассмотрим теоретические и практические изменения первоначальной стоимости в результате проведения переоценки.

В России с 1 января 1998 года организации самостоятельно принимают решение о проведении переоценки объектов основных средств. До 1 января 1998 года порядок и сроки проведения переоценки определялись Правительством РФ и были обязательными для всех организаций. Обязательные переоценки основных средств были проведены организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству России: на 1 января 1992 года, на 1 января 1994 года, на 1 января 1995 года, на 1 января 1996 года, на 1 января 1997 года, на 1 января 1998 года.

Основная причина, которая обуславливает в современных условиях необходимость проведения переоценки основных средств – это инфляция. Инфляция выражается в повышении общего уровня цен в экономике, приводит к снижению покупательной способности денег, что может быть связано с переполнением сферы обращения денежной массой. С точки зрения учета, инфляция рассматривается как фактор, влияющий на формирование показателей отчетности. Инфляция влияет на сопоставимость, достоверность и уместность информации, которые относятся к качественным характеристикам информации.

Вторая причина, позволяющая изменить первоначальную стоимость объектов основных средств, - это проведение их реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, технического перевооружения и частичной ликвидации.

В бухгалтерском учете возможность изменения первоначальной стоимости закреплена в пункте 14 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», который говорит о том, что «изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств».

Основная проблема в практической работе при учете вышеназванных операций, состоит в правильном определении характера работ, т.е. что это -модернизация, реконструкция или капитальный ремонт. Правильное определение характера работ влияет либо на увеличение текущих расходов отчетного периода, либо формирование дополнительных активов организации. В бухгалтерском и налоговом учетах под реконструкцией принято понимать переустройство существующих цехов, объектов основного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений. Цель переустройства – совершенствование процесса производства, повышение его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса и осуществляемое по комплексному проекту, увеличение производственных мощностей, изменение номенклатуры продукции, улучшение его качества. Модернизация предполагает выполнение работ по восстановлению объектов основных средств, которые приводят к улучшению ранее принятых нормативных показателей функционирования.

В теории и на практике существует некая двоякая трактовка изменения первоначальной стоимости, а именно, если организация изменяет первоначальную стоимость объекта основных средств в результате их переоценки и при этом первоначальные характеристики объекта остаются без изменений, то возникает новая категория стоимости, называемая восстановительной или переоцененной. Если организация производит достройку, дооборудование, техническое перевооружение, реконструкцию и частичную ликвидацию объекта, то изменяется не только первоначальная стоимость этого объекта, но и изменяются его первоначальные характеристики, направленные на получение экономических выгод от его использования, а определение стоимости остается прежним, а ее также продолжают называть первоначальной или восстановительной, если этот объект ранее был переоценен. Исходя из того, что в результате действий организации направленных на реконструкцию, модернизацию и частичную ликвидацию объекта возникает новая по своему экономическому содержанию категория стоимости, отличная от первоначальной и восстановительной, считаем целесообразным, назвать ее «Преобразованная стоимость».

Таким образом, под «Преобразованной стоимостью» предлагается понимать стоимость объектов основных средств, полученную в результате их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации.

Необходимо подчеркнуть, что вновь предлагаемое название стоимости основных средств, измененной в результате последующих затрат, измененной в результате, возможно к применению и в МСФО. В соответствии с 12-14 параграфами МСФО 16 «Основные средства», допускает увеличение себестоимости основных средств в результате их усовершенствований, обеспечивающих рост экономических выгод, но вновь созданная стоимость также продолжает именоваться как себестоимость или переоцененная стоимость, если к этому объекту применена модель переоценки. Следовательно, стоимость основных средств, которая изменилась в результате затрат, обеспечивших рост экономических выгод можно назвать «Преобразованной стоимостью».

Для международных стандартов определение «Преобразованной стоимости» будет следующим, – это измененная себестоимость (переоцененная) стоимость, в результате усовершенствований объекта основных средств, обеспечивающих рост экономических выгод.

Литература:

1. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» с изм. и доп. Режим доступа : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/PBUiO_34n.pdf – Загл. с экрана.

2. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. №26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) с изм. И доп. Режим доступа: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/PBU_6.pdf – Загл. С экрана.

3. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н «Об утверждении «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»» с изм. и доп. Режим доступа: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/METODICHESKIE_UKAZANIYA_91n.pdf – Загл. с экрана.

4. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст]: учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – ISBN 5-85177-017-1.

5. Карзаева, Н.Н. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета [Текст] / Н.Н. Карзаева. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005.- 215 с.