

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»

Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, заместитель директора
по бухгалтерскому учету и налогооб-
ложению ООО «Генштаб»
(группа компаний «Авуар»)
_____ С.В. Лукина
«__» _____ 2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2019 г.

**ГАРМОНИЗАЦИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОС-
НОВНЫХ СРЕДСТВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ
СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2019.356.ВКР**

Руководитель ВКР, к.э.н., доцент
_____ А.Е. Иванов
_____ 2019 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-501
_____ Е.И. Тимонина
_____ 2019 г.

Нормоконтролер, к.э.н., доцент
_____ Е.А. Шевелева
_____ 2019 г.

Челябинск 2019

РЕФЕРАТ

Тимонина Е.И. Гармонизация регулирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-501, 2019 – 83 с., 2 ил., 15 табл., библиографический список – 50 наим., 2 прил.

Объект исследования – система бухгалтерского учета основных средств российских коммерческих организаций.

Предмет исследования – реформирование бухгалтерского учета основных средств в России.

Цель исследования – описание порядка практического применения федеральных стандартов бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства» после их вступления в силу.

В работе проанализированы теоретические аспекты и современное состояние процесса реформирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации, разработан порядок практического применения проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства».

Разработаны рекомендации по результатам проведенного исследования. Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные рекомендации могут послужить дополнительным источником информации для свободного принятия к обязательному исполнению будущих федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Результаты работы могут быть использованы объектами коммерческой деятельности для обновления учетной политики в соответствии с планируемыми изменениями в документах, регулирующих организацию и ведение бухгалтерского учета основных средств.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 СБЛИЖЕНИЕ РОССИЙСКОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	10
1.1 Предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета основных средств и современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета основных средств	10
1.2 Этапы реформы бухгалтерского учета основных средств.....	14
1.3 Сходства и различия проекта федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ «Основные средства», ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	19
1.4 Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности: действующий порядок и изменения.....	26
Выводы по разделу один	30
2 ПОРЯДОК ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ПРОЕКТА ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»	33
2.1 Бухгалтерский учет затрат на приобретение основных средств.....	33
2.2 Бухгалтерский учет при первоначальном признании основного средства....	42
2.3 Бухгалтерский учет амортизации основных средств	45
2.4 Бухгалтерский учет переоценок основных средств	48
2.5 Бухгалтерский учет обесценения основных средств.....	52
2.6 Бухгалтерский учет выбытия основных средств	57
Выводы по разделу два.....	61
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	64
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	67
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А ПРОЕКТ ФСБУ «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА».....	71
ПРИЛОЖЕНИЕ Б ПРОЕКТ ФСБУ «НЕЗАВЕРШЕННЫЕ КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ»	79

ВВЕДЕНИЕ

Учет основных средств является одним из сложных и трудоемких участков работы бухгалтерии любого предприятия, это повышает значимость правильности учета основных средств. Совершенствование учета основных средств позволяет предприятию своевременно убедиться в ее достоверности, исправить выявленные ошибки, не допустить наложение штрафов со стороны проверяющих органов.

На сегодня в России одновременно применяются различные стандарты учета основных средств, что связано со спецификой деятельности некоторых российских предприятий и транснациональных корпораций.

Действующие положения в области учета основных средств не являются идеальными и не в полной мере отвечают запросам современного бизнеса. Целый ряд норм, правил и требований, установленных в данной области, нуждаются в уточнениях и совершенствовании.

Таким образом, в современных условиях можно говорить о проблеме несоответствия моделей бухгалтерского учета, которые отличаются друг от друга в некоторых вопросах. Эта проблема носит глобальный характер. В процессе работы составителей и пользователей финансовых отчетов во всем мире возникает проблема унификации бухгалтерского учета.

В настоящее время наибольшую известность получили два подхода к ее решению: гармонизация и стандартизация.

Идея гармонизации систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского сообщества. Суть ее заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в странах сообщества, т.е. находились в относительной «гармонии» друг с другом.

В настоящее время реформирование российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета проводится на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Данный процесс еще не завершен, и многое

еще предстоит сделать.

Внесение изменений в регламентации по учету основных средств, с одной стороны, безусловно, способствует совершенствованию методики учета и сближению с требованиями МСФО в отношении достоверности информации о данных объектах финансовой отчетности. Однако, с другой стороны, любые новации должны быть апробированы на практике и не исключают определенных проблем, связанных с их применением. Таким образом, вопросы досрочного практического применения проектов ФСБУ в настоящее время достаточно актуальны.

Целью работы является описание порядка практического применения федеральных стандартов бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства» после их вступления в силу.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть генезис реформирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации и выявить предпосылки, этапы и современное состояние реформы;
- определить сходства и различия бухгалтерского учета основных средств в соответствии с действующими нормативными документами, проектами ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- разработать методику практического применения ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства» после их вступления в силу и произвести сравнительный анализ методик бухгалтерского учета основных средств в соответствии с действующими нормативными документами и проектом ФСБУ «Основные средства».

Объектом исследования настоящей работы является система бухгалтерского учета основных средств российских коммерческих организаций.

Предмет исследования – реформирование бухгалтерского учета основных средств в России.

Выпускная квалификационная работа написана на основании теории методо-

логии по данным проблемам, изложенных в учебной литературе, статьях российских и зарубежных авторов. Используются указы Президента, постановления Правительства РФ, нормативные акты финансовых ведомств, данные статистики.

Обзор публикаций в периодической печати позволил установить, что большинство их описывает особенности проведения учета основных средств согласно международным и российским стандартам финансовой отчетности, и типичные ошибки учета основных средств. Информационные источники выпускной квалификационной работы: данные проектов ФСБУ, разрабатываемые Фондом «НРБУ «БМЦ», информация, полученная в ходе самостоятельно проведенных исследований по вопросам учета основных средств на предприятии.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в том, что разработанные мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств могут быть представлены руководству предприятия для эффективного использования основных средств.

Структура выпускной квалификационной работы: введение, две главы, заключение, список использованных источников и приложения.

В первом разделе выпускной квалификационной работы приведены теоретические аспекты и современное состояние процесса реформирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации.

Во втором разделе разработан порядок практического применения проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства».

БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1 Предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета основных средств и современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета основных средств

Решение о гармонизации бухгалтерского учета основных средств (ОС) с международными стандартами было принято в конце 90-х годов, когда наша страна окончательно перешла к рыночной экономике. После принятия соответствующих решений Министерство финансов начало глобальную реформу в этой сфере. О необходимости такой реформы до сих пор спорят теоретики и практики бухгалтерского учета. В силу активного обсуждения тема гармонизации бухгалтерского учета основных средств остается весьма актуальной темой.

Отметим, что до 2016 года Министерство финансов обеспечивало переход от национального стандарта, разработанного раньше, к международному стандарту. Однако два года назад министерство перешло к более радикальной реформе, которая подразумевает разработку и внедрение федеральных стандартов, приходящих на смену положению по бухгалтерскому учету (ПБУ), в том числе учета основных средств (ПБУ 6/01). Новый стандарт, который начинает действовать в 2020 году, должен быть более приближенным к международному стандарту финансовой отчетности (МСФО), а все положения, противоречившие данному стандарту (либо отсутствующие в старой версии ПБУ) должны быть заменены [15].

Проект нового стандарта, который имеет название Федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ) «Основные средства» сегодня рассматривается специально созданным Советом при соответствующем министерстве.

Мы же рассмотрим причины такого перехода, этапы перехода от ПБУ к ФСБУ, сходства и отличия положения 6/01 от соответствующего международного стандарта.

Первой из них является необходимость обеспечения прозрачности учета основных средств с международными корпорациями и иностранными фирмами. Это необходимо для того, чтобы сделать такую отчетность более понятной, прозрачной для иностранных (и не только иностранных) инвесторов, партнеров, других стейкхолдеров.

Вторая причина – обеспечение унификации и сопоставимости той информации, которая свидетельствует о положении предприятия, о составе и структуре его основных средств. Пользователь, обладающий необходимыми знаниями и навыками, который желает вложить свои средства в ту или иную российскую компанию, может получить исчерпывающую информацию об основных средствах предприятия. В противном случае потенциальные инвесторы могут понести непредусмотренные им затраты.

Третья причина – важность и необходимость объективного анализа ОС. Так, согласно существующему порядку учета основных средств, последние учитываются по первоначальной стоимости, пересматривающейся довольно редко. Однако со временем стоимость ОС изменяется, что значительно влияет на достоверность имеющейся информации. Это вводит в заблуждение тех, кто заинтересован в прозрачной, полной, понятной информации. При реформировании учета основных средств министерство сделало особый акцент на необходимость внедрения мероприятий по повышению объективности информации об ОС [12].

Следует отметить, что учет основных средств является объектом регулирования, как со стороны государства (поскольку основные средства значительно влияют на финансы предприятий), так и со стороны международных организаций, унифицирующих учет и отчетность. Учет основных средств регулируется нормативными документами различного статуса, их описание представлено в следующей таблице 1.1.

Базовым нормативным правовым актом первого уровня является Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Данным законом установлены: порядок организации учета, требования к документальному

оформлению хозяйственных операций, к ведению регистров бухгалтерского учета, к оценке и инвентаризации имущества [3].

Таблица 1.1 – Нормативные документы, регулирующие учет основных средств

Нормативный документ	Что регулирует
Федеральный закон от 06.12.2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности
Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30.03.01 г. №26н	Регулируется порядок учета ОС
Постановление Правительства Российской Федерации от 1.01.02 г. №1 «Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы»	Устанавливает классификационные группы ОС, для определения амортизации
Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21.01.03 г. №7	Устанавливает документы, оформляемые при операциях с ОС
Гражданский кодекс РФ (часть первая и вторая)	Регулируются правильность оформления договора купли-продажи, закреплена ответственность сторон
Налоговый кодекс РФ	Регулирует правила формирования налоговой базы по налогу на прибыль (в отношении затрат по ОС)

Ко второму уровню системы законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся положения (стандарты) по бухгалтерскому учету.

Основным является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н). В части учета основных средств данный документ устанавливает: виды основных средств и порядок их оценки, способы начисления амортизации. Кроме того, данный нормативный правовой акт регулирует общие вопросы организации учета, такие как документация, оценка, инвентаризация и другие.

Нормативным актом второго уровня является, в частности, план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г.

№ 94н и др. Нормативный документ второго уровня, посвященный исключительно учету основных средств, – это Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено Приказом Минфина от 30.03.2001 г. № 26н). ПБУ 6/01 состоит из разделов [6]:

- общие положения;
- оценка основных средств;
- амортизация основных средств;
- восстановление основных средств;
- выбытие основных средств;
- раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

На третьем уровне системы законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета находятся методические указания и рекомендации, подробно раскрывающие конкретные способы и правила бухгалтерского учета применительно к соответствующему ПБУ, другие аналогичные документы. Учет основных средств на данном уровне регулируют, прежде всего, Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств № 49 (утверждены приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н).

Формы первичных документов по учету основных средств утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

Порядок инвентаризации основных средств регламентирован Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утвержден приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49), формы первичных документов по учету результатов инвентаризации установлены Постановлением 5 Госкомстата РФ от 18.08.1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» [35].

К внутренним рабочим документам организации (четвертый уровень), регулирующим учет основных средств являются: учетная политика, рабочий план счетов, график проведения инвентаризации, график документооборота.

В 2016 году в действие введен МСФО 16 «Основные средства» (Приказ Минфина РФ от 27.12.2015 г. № 217 н). Таким образом, российский стандарт ПБУ 6/01 «Учет основных средств» является аналогом МСФО (IAS) 16. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» является основным международным стандартом, регулирующим порядок учета основных средств.

Также, изучая правила учета основных средств, следует руководствоваться таким документом как МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

При этом положения российского стандарта (ПБУ 6/01) совпадают во многом с положениями МСФО (IAS) 16. Но в отдельных случаях в них содержатся более подробные указания. В целом, о полном совпадении между этими документами пока что говорить нельзя. В МСФО 16, в отличие от ПБУ 06/01, определяются основные средства в качестве материальных активов, используемых компанией для производства товаров и услуг свыше одного периода, и именно для получения экономических выгод [48].

Очевидно, что глобализация бизнеса обуславливает появление интернационального языка – Международных стандартов финансовой отчетности. На сегодняшний день данная система представления финансовой отчетности понятна всем участникам мирового сообщества, поэтому юридические лица РФ, которые имеют потребность в присутствии на международных рынках вынуждены вести бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую отчетность как в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета, так и в соответствии с МСФО.

1.2 Этапы реформы бухгалтерского учета основных средств

Процесс реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности на территории России начался в 1992 году с распоряжения Председателя Верховного Совета РФ «О переходе Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики» № 2184 рп-1. В нем Р. Хасбулатов назначил Государственный комитет РФ по статистике и Министерство экономики и финансов РФ ведущими ведомствами по внедрению МСФО, а также поручил Академии наук и институтам статистики разработку плана осуществления необходимых мер.

Одним из первых стандартов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, приближающем ее к МСФО, стало ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия», утвержденное приказом Минфина РФ от 28.07.1994 г. № 100. В нем давалось определение учетной политике, хотя уже и близкое по содержанию, но не совсем тождественное тому, которое сформулировано в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

К серьезному шагу в части гармонизации российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО относится утвержденная в 1998 г. Постановлением Правительства РФ Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (от 6.03.1998 г. № 283), в которой были приведены направления совершенствования российской учетной системы, а именно: формирование и совершенствование нормативно-правовой базы, методическое обеспечение, подготовка и повышение квалификации специалистов по бухгалтерскому учету, международное сотрудничество [19].

Таким образом, основная задача Программы заключалась в адаптации российской нормативной базы и условий хозяйствования к требованиям МСФО. В рамках данной Программы на основании международных стандартов финансовой отчетности Министерством финансов РФ разрабатываются и утверждаются поло-

жения по бухгалтерскому учету (ПБУ, отдельные из них, принятые уже во второй или третьей редакции, являются аналогами соответствующих МСФО), каждое из которых раскрывает правила учета активов, обязательств, финансовых результатов организации, а также формирования бухгалтерской отчетности и информации об организации, приводимой в ней.

При этом российским организациям в соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» дано право использовать МСФО в том случае, если определенные способы ведения учета не установлены в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету. Поэтому, разрабатывая собственные способы бухгалтерского учета, они могут использовать как российские ПБУ, так и МСФО [20].

Важным этапом работы по внедрению международных стандартов финансовой отчетности стал федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ. В нем были прописаны основные требования к составлению, представлению и публикации консолидированной отчетности. В обязательном порядке кредитные, страховые, иные организации, имеющие в обращении ценные бумаги, должны составлять такую отчетность в соответствии с международными стандартами (причем наряду с бухгалтерской отчетностью, составляемой по российскому законодательству). Позже был подписан договор с Фондом МСФО о переводе стандартов на русский язык непосредственно на территории Российской Федерации. Поэтому необходимо было утвердить орган, который будет непосредственно заниматься переводом стандартов и разъяснений к ним. Таким органом 21 июля 2011 года стал Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности».

В соответствии с частью 3 статьи 3 Закона № 208-ФЗ постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 г. № 107 утверждено Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации, которым утвержден порядок такого признания на этапах доброволь-

ного и обязательного применения МСФО.

Первым официальным документом, утвердившим применение международных стандартов на территории России, служит приказ Минфина РФ от 25.11.2011 г. № 160н, которым были введены в действие 37 стандартов МСФО и 26 разъяснений к ним (работу над ними вел отмеченный выше Фонд) [37].

Таким образом, в соответствии с частью 1 статьи 8 Закона № 208-ФЗ, первое составление, представление и публикация консолидированной финансовой отчетности по МСФО российскими организациями было осуществлено только за 2012 год.

В направлении гармонизации бухгалтерского учета в соответствии с МСФО (хотя и с учетом российской учетной теории и практики) разработан и утвержден документ высшего уровня нормативного регулирования – федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ, начавший свое действие с 1 января 2013 г. Одним из указанных в статье 20 данного закона принципов бухгалтерского учета является применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. На данный момент такие стандарты еще не приняты, но их роль выполняют ПБУ и приказы Минфина РФ. При этом Планом Минфина РФ на 2012–2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (приказ от 30.11.2011 г. № 440) предусмотрено утверждение новых нормативных правовых актов, обеспечивающих непосредственное применение МСФО, и завершение приведения ранее принятых нормативных актов по бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии МСФО.

Таким образом, будет сформирован пакет новых стандартов бухгалтерского учета (а именно федеральных стандартов, программа разработки которых отмечена в статье 26 Закона № 402-ФЗ и в Плане Минфина) на основе МСФО.

В настоящее время не все компании должны применять МСФО, но Министерство финансов, как указано выше, создает необходимые условия для доброволь-

ного перехода к стандартам. По данным исследования, которое представлено в статье Института независимой оценки, можно сделать вывод, что менее 30 % из взятой совокупности крупных компаний России используют систему МСФО.

Существует несколько проблем такого незначительного процента использования международной системы. Во-первых, недостаточно квалифицированный в данной области бухгалтерский персонал, во-вторых, сложность в переводе стандартов на русский язык, и, в-третьих, нежелание многих компаний использовать МСФО в силу определенных причин.

Наиболее сложной в решении является последняя проблема, поскольку т. к. одной из задач МСФО является повышение прозрачности данных отчетности, то именно из-за этого руководители компаний отказываются от их применения. Но все больше компаний приходят к выводу, что международная система необходима для развития бизнеса как внутри страны, так и за рубежом. Основной целью является привлечение иностранного капитала. И именно прозрачность отчетности способствует лучшему пониманию информации заграничными компаниями и холдингами, что впоследствии облегчает выход на международный рынок [38].

Компании, решившие перейти на МСФО, могут применить один из двух способов представления отчетности в соответствии с требованиями МСФО: трансформация отчетности; параллельный учет.

Под трансформацией отчетности понимается процедура перекладки данных отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ), на МСФО, проводимая за отчетный период, через составление ряда трансформационных таблиц. В параллельном учете компании ведут две базы данных. Каждая операция регистрируется и в базе РСБУ, и в базе МСФО.

Для ведения параллельной бухгалтерии нужен квалифицированный персонал. Особенностью данного типа, в отличие от трансформации, является то, что отчетность по МСФО может представляться одновременно с российской отчетностью.

Наиболее часто организации применяют метод трансформации, т.к. он наименее затратный и по времени, и по финансовым ресурсам. Переход на междуна-

родные стандарты финансовой отчетности – это трудоемкий и ответственный процесс, который затрагивает не только бухгалтерский учет той или иной компании, но и всю ее деятельность. Министерство финансов РФ регулярно принимает и вводит изменения в существующие документы с целью облегчить компаниям процедуру перевода отчетности с РСБУ на МСФО.

Сегодня задачей реформирования системы бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности путем утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций, разработанных с учетом требований МСФО.

Ключевыми направлениями совершенствования системы бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности являются [46]:

- повышение открытости и прозрачности данных;
- повышение подотчетности финансовой деятельности публично-правовых образований, развитие систем оценки результатов их деятельности;
- обеспечение доступности и достоверности информации для всех заинтересованных пользователей;
- повышение качества финансового менеджмента в секторе государственного управления;
- обеспечение гармонизации бюджетной, бухгалтерской и статистической отчетности организаций государственного сектора;
- улучшение качества управления государственной собственностью, предоставление более полной и точной информации о ее характеристиках.

Таким образом, в условиях глобализации мировой экономики вопросы применения гармонизация российских и международных стандартов финансовой отчетности особенно актуальны. Присоединение привлечение иностранных инвестиций, поиск новых и сохранение традиционных рынков сбыта определяют необходимость дальнейшей гармонизации бухгалтерского учета основных средств в нашей стране.

1.3 Сходства и различия проекта федеральных стандартов бухгалтерского учета

ФСБУ «Основные средства», ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

В рамках данного пункта следует рассмотреть основные сходства и различия новых федеральных стандартов бухгалтерского учета и международного стандарта финансовой отчетности «Основные средства». Это необходимо для понимания, каким именно образом будет реализовываться сближение двух стандартов.

Отличия этих стандартов рассмотрены ниже, а также преобразованы в табличную форму, указанную во втором разделе работы. Однако сначала стоит отметить, что определение основного средства как объекта учета как в международном стандарте, так и в положении совпадает. Однако, критерий определения объекта в качестве ОС отличаются. ПБУ не устанавливает таких критериев в отличие от МСФО 16.

Основные новеллы ФСБУ связаны с введением новых понятий, которые раньше не были включены в стандарт, к таким понятиям относятся: ликвидационная, балансовая и справедливая стоимость, а также инвестиционная недвижимость (трактовки этих терминов будут рассмотрены ниже); сформулированы положения об оценке обязательств, согласно которому величина оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды стоимостной лимит устанавливается организацией; введены новые положения по переоценке инвестиционной недвижимости (согласно новому стандарту производится при помощи пересчета первоначальной стоимости до того уровня, который считается справедливым (справедливая стоимость, переоценка прочих основных средств, которая проводится с помощью пересчета балансовой стоимости до справедливого уровня; переоценка стоимости ОС теперь может проводиться чаще одного раза в год; наконец, предусматривается два способа переоценки и списания на НРП дооценки); введено положение о прекращении начисления амортиза-

ции, когда сумма ликвидационной стоимости становится равной или больше суммы балансовой стоимости; если раньше особенности учета аренды входили в старый стандарт, в новом стандарте отчетности положения, касающиеся аренды, перенесены в отдельный стандарт; наконец, согласно новому стандарту предприятие проверяет ОС на обесценение и учитывает изменение их стоимости в порядке, который определен международным стандартом [36].

Как мы отметили ранее, ФСБУ «Основные средства» вводит следующие понятия, которые ранее не были определены в национальном стандарте [38]:

- ликвидационная стоимость, под которой понимается сумма, которую могло бы получить предприятие в том случае, если бы его ОС «выбыло» (к ним также относится стоимость материальных ценностей, которая остается от этого выбытия) после того как будут вычтены затраты на выбытие, которые понесет предприятие в том случае, если ОС достигло конца срока использования и в таком состоянии, которое свойственно основным средствам в конце этого срока;

- балансовая стоимость, под которой понимается стоимость ОС, которая рассчитывается как разница между первоначальной стоимостью основного средства и суммы накопленной амортизации и обесценивания;

- справедливая стоимость, под которой понимается стоимость, рассчитываемая согласно формуле, представленной в МСФО;

- инвестиционная недвижимость, под которой понимаются такие основные средства, которые относятся к недвижимости, определенной для аренды (временное пользование, владение или получение дохода).

Данные понятия и их определения были взяты из соответствующей главы международного стандарта, и будут впервые введены в российский учет.

После рассмотрения вновь используемых понятий остановимся отдельно на каждом этапе жизненного цикла основного средства.

Для начала приведем к сравнению положения проекта федерального стандарта «Незавершенные капитальные вложения» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

В момент признания в качестве актива объект основных средств попадает под следующие обязательные условия:

- вероятность получения будущей экономической выгоды;
- надежная оценка затрат, формирующей стоимость приведенного объекта.

Следом за признанием объекта основного средства в качестве актива, рассматриваются элементы себестоимости данного актива. Для федерального и международного стандартов справедливым будет считать наличие таких затрат, как:

- стоимость приобретаемого имущества, включая суммы обязательных платежей в бюджет, невозмещаемых налогов и сборов;
- затраты, связанные с доставкой и приведением объекта в соответствующее состояние и местоположение, пригодное для его использования;
- величина оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке.

Примерами, указанных выше затрат, могут являться:

- заработная плата и прочие вознаграждения работников, связанных непосредственно с приобретением и созданием объекта основных средств, и третьих лиц, оказывающих прочие профессиональные услуги;
- затраты, отнесенные на доставку, монтаж, установку и тестирование объекта с целью ввода в эксплуатацию;
- затраты на подготовку строительной территории.

В то же время, затратами, относимыми на расходы соответствующего периода, являются затраты на открытие нового производственного объекта, коммерческие затраты, связанные с продвижением новых товаров и услуг организации, а также обучение персонала и прочие административные и общие накладные расходы.

На данном этапе учета основных средств из различий стандартов можно выделить полноту раскрытия прямых затрат. Касаясь проекта ФСБУ такие затраты раскрываются в полном объеме для формирования точного представления спе-

циалистов профессиональных сфер деятельности. В отношении стоимости самостоятельно произведенных объектов основных средств МСФО, без раскрытия информации, ссылаются на другие стандарты, как МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» в частности признания процентов и долговых затрат. Федеральные стандарты регламентируют признание затрат по процентам в установленном порядке, ссылаясь на ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам», принимая проценты в стоимость не только изготовленных объектов, но и приобретенных в том числе.

В момент готовности к эксплуатации согласно месту и состоянию объекта незавершенных капитальных вложений такой актив переклассифицируется в основное средство под нормативным регулированием ФСБУ «Основные средства».

Признаком признания основного средства согласно положениям всех упомянутых стандартов бухгалтерского учета являются предназначение актива для использования в обычной деятельности организации, при сдаче в аренду и в управленческих целях в течение более чем одного года. Согласно проекту ФСБУ включены еще два признака:

- материально-вещественная форма;
- готовность объекта к эксплуатации согласно его местоположению и состоянию. Введение данного критерия необходимо для разделения признания объекта в качестве незавершенных капитальных вложений и основных средств.

Названные стандарты имеют различия в подходах по отражению результатов переоценки основных средств, а также реализации сумм дооценки. Отличия существуют и при отражении обесценивания ОС.

После того, как ОС принят к учету, предприятие выбирает метод его последующей оценки. И МСФО, и ФСБУ (действующие и в разработке) предусматривают такую возможность. При этом предприятию предлагается выбор между учета по первоначальной или переоцененной стоимости

Например, согласно международному стандарту, балансовая стоимость не должна превышать балансовую стоимость. Тестирование на обесценивание про-

водится согласно другому стандарту, МСФО 36. Стоит отметить, что правила определения срока полезной службы в двух стандартах одинаковы.

При этом переоценка основных средств федерального и международного стандарта имеет схожие черты. К примеру, балансовая стоимость ОС переоценивается до справедливой стоимости. Такая переоценка проводится больше одного раза в год несколькими методами: пропорциональным методом и методом обнуления амортизации.

В том случае, если переоценивание ОС не проводится, предприятие проводит тесты по обесцениванию. Такое значительно повышает достоверность информации об актуальной стоимости ОС. Новые понятия, например, такое как ликвидационная стоимость, применяется для того, чтобы начислить амортизацию. В момент, когда ликвидационная стоимость будет равняться балансовой стоимости (или превысит эту стоимость), начисление амортизации приостановится [33].

В вопросах начисления амортизации у двух стандартов также есть немало различий. Однако, следует упомянуть, что роднит МСФО и ФСБУ, – это методы амортизации, право начисления амортизации по совокупности единиц учета основных средств, имеющих общие параметры амортизации, обязательная проверка параметров амортизации в конце отчетного периода. Теперь перейдем к отличиям: МСФО 16 предусматривает начисление амортизации отдельно по компонентам основных средств, национальный стандарт этого не предусматривает.

Еще одним сближающим положением является не обязательность, а добровольное право, предприятия устанавливать стоимостной лимит основных средств. В международном стандарте такой критерий отсутствует вовсе.

ПБУ 6/01 предусматривал возможность не учитывать объект, чья стоимость ниже 40 тыс. руб., в составе ОС. Из-за этого положения, предусмотренного п. 5 ПБУ, позволяло бухгалтеру, оформляя затраты на оргтехнику, оборудование и подержанные автомобили, сразу списывать их. Международный стандарт и проект ФСБУ такой возможности не дают.

Следует, что критерий, предусматривающий минимальную стоимость объекта,

для определения того или иного имущества в качестве основного средства, не должно быть. Основным критерием должна быть лишь экономическая сущность такого объекта. Желание специалистов в области бухгалтерского и налогового учета приблизить их друг к другу, порой приводит к ошибкам при формировании себестоимости продукции, которая производится или реализуется предприятием.

После того, как Совет при Минфине рассмотрел проект стандарт, было принято решение об оставлении некоторых отличий российского бухгалтерского учета от международной практики. Можно предположить, что это связано с неподготовленностью бухгалтеров к радикальным изменениям, а также из особенностей законодательства и экономики нашей страны.

Дальше следует изложить ключевые отличия проекта ФСБУ «Основные средства» от соответствующего международного стандарта.

В ФСБУ «Основные средства» в отличие от МСФО 16 «Основные средства» капиталовложения, которые относятся к незавершенным, не являются основными средствами. При этом в качестве единицы учета национальный стандарт предусматривает такой термин как «инвентаризационный объект», аналога в международном стандарте этому термину не предусмотрено.

Таким образом, отличием международного стандарта от нового федерального стандарта, является учет незавершенных капитальных вложений, где они также, как и в ПБУ не относятся ОС.

Рассмотрим положительные и отрицательные черты международных стандартов учета. Их объективными преимуществами перед национальными стандартами в отдельных странах являются:

- точная экономическая логика;
- обобщение современной мировой практики в области учета;
- простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

Международные стандарты учета позволяют не только сократить расходы компаний по подготовке своей отчетности, особенно в условиях консолидации

финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах, но и снизить затраты по привлечению капитала. Однако следует отметить и недостатки МСФО. К ним можно отнести:

- обобщенный характер стандартов, предусматривающий достаточно большое многообразие в методах учета;
- отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям.

К тому же, внедрению стандартов во всем мире препятствуют такие факторы, как национальные различия в уровне развития и традициях, а также нежелание национальных институтов поступиться своим приоритетом в области регулирования и методологии учета.

1.4 Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности: действующий порядок и изменения

В рамках данного пункта следует рассмотреть особенности раскрытия информации об ОС согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», который действует на сегодняшний день, ФСБУ «Основные средства» и ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения». Сначала рассмотрим, что говорит международный стандарт. Так, отчетность включает следующую информацию:

- способы оценки балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;
- методы начисления амортизации, которые использует предприятие;
- нормы амортизации и сроки полезной службы;
- данные о балансовой стоимости и накопленной амортизации на начало отчетного периода и на его конец (то, что включено в эту стоимость, будет рассмотрено чуть ниже);
- валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию в совокупно-

сти с убытками от обесценения;

- сверка балансовой стоимости основных средств.

Как мы уже отмечали выше, к данным о балансовой стоимости и накопленной амортизации относятся также стоимость тех объектов, что являлась предметом обмена за неденежные активы, которые были приобретены благодаря объединению разных направлений бизнеса или разных предприятий, стоимости объектов, которые классифицированы как предназначенные для реализации, чистых курсовых разниц, которая появляется при пересчете данных, представленных в финансовой отчетности из функциональной валюты в другую валюту, так называемую валюту представления, включая при пересчете отчетности иностранного подразделения в валюту представления отчитывающегося предприятия, здесь же учитываются и другие изменения.

Помимо этого, отчетность должна отражать следующие данные [14]:

- данные о том, существуют ли какие-то ограничения прав собственности на ОС, а при их наличии о величине таких ограничений. Подобное может обнаружиться, если предприятие заложило объект для того, чтобы исполнить свои обязательства перед лицами, организациями или учреждениями;
- данные о величине затрат, которые были отнесены к балансовой стоимости основного средства, понесенных при строительстве этого объекта;
- данные о величине договорных обязательств, связанных с покупкой объектов ОС;
- данные о величине компенсационных выплат со стороны третьих лиц, организаций или учреждений в связи с обесцениванием, передачей или утратой основных средств, которые были включены в финансовый результат (прибыль или убыток) в том случае, если сумма этих выплат не отмечена отдельно в отчете о совокупном доходе.

В случае если объект основных средств отражается по переоцененной стоимости, в финансовой отчетности должна также раскрываться следующая информация [20]:

- дата переоценки;
- факт привлечения независимого оценщика;
- применительно к каждому переоцененному классу основных средств – балансовая стоимость, которая подлежала бы признанию, если бы активы отражались с использованием модели учета по фактическим затратам (по первоначальной стоимости);
- прирост стоимости от переоценки с указанием изменения за отчетный период и ограничений по распределению указанной суммы между акционерами.

Так международный стандарт предусматривает требования о раскрытии ряда показателей, включая информацию об убытках от обесценения ОС; способов и дат переоценок основных средств; фактов привлечения профессиональных оценщиков к оценке ОС и пр.

В соответствии с ПБУ 6/01 в бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию [6]:

- первоначальная стоимость и начисленная амортизация по группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- информация о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.д.);
- способы оценки балансовой стоимости основных средств, полученных в результате обмена;
- способы начисления амортизации по отдельным группам объектов основных средств;
- сроки полезного использования по группам основных средств;
- изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации, переоценки;
- информация об объектах основных средств, стоимость которых не погашается, объектах, предоставленных и полученных по договору аренды, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности, объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в

процессе государственной регистрации.

В отношении разрабатываемых проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета бухгалтерская (финансовая) отчетность раскрывает ряд нововведенных показателей.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах отражается любая информация, ценность которой определена принципом существенности, как показатели, связанные с переклассификацией незавершенных капитальных вложений во внеоборотные материальные активы.

Основные средства, как и незавершенные капитальные вложения, отражаются согласно их балансовой стоимости в составе внеоборотных активов первого раздела бухгалтерского баланса.

В отчет о финансовых результатах вводятся строки сумм переоценки, обесценения и выбытия основных средств в части расходов (доходов) отчетного периода, а также изменения капитала и результатов дооценки прошлых лет.

Под принцип существенности попадает также информация, раскрытая в отчете об изменениях капитала в разрезе результатов переоценки и изменений учетной политики, и связанная с движением основных средств в отчете о движении денежных средств.

Отчетность включает следующие данные:

- информацию о балансовой стоимости и накопленной амортизации на начало отчетного периода и на его конец;
- информация о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.д.);
- информация об объектах основных средств, стоимость которых не погашается, объектах, предоставленных и полученных по договору аренды, объектах недвижимости, пригодных для использования, вне учета особенностей сезонной деятельности;
- информация об изменениях параметров и способах начисления амортизации по отдельным группам объектов основных средств.

В случае если объект основных средств отражается по переоцененной стоимости, в финансовой отчетности должна также раскрываться следующая информация [21]:

- дата переоценки;
- факт привлечения независимого оценщика;
- методы определения справедливой стоимости;
- балансовая стоимость, которая была бы отражена, если бы активы отражались с использованием модели учета без переоценки;
- способы пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации переоцененных активов;
- прирост стоимости от переоценки с указанием способа списания результатов в нераспределенную прибыль.

В вопросах раскрытия информации об обесценении активов федеральные стандарты по-прежнему ссылаются на информацию, предусмотренную МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

По результатам рассмотренных особенностей раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности можно говорить о сближении перечня приведенных показателей федеральных и международных стандартов. Ряд информации, представленной в ФСБУ, частично или полностью вторит положениям МСФО (IAS) 16, тем не менее, имея собственные положительные моменты. Такие как, структурирование информации согласно характерным отчетам бухгалтерской (финансовой) отчетности, что скорее адаптирует будущий стандарт к пониманию профильных специалистов.

Как видно из анализа, ФСБУ представляют собой конструктивный вклад в приближение порядка учета основных средств к требованиям МСФО. Наряду с этим еще остаются различия, которые на практике вызывают расхождения в отчетных данных, составленных по российским и международным учетным стандартам.

Выводы по разделу один

В силу того, что Россия в начале 90-х годов перешла к рыночной экономике, появилась необходимость стандартизации учета активов и пассивов предприятий и организаций, в том числе основных средств. Так, на протяжении последних 25-ти лет проводится поступательная реформа бухгалтерского учета предприятий и организаций. Это необходимо для унификации стандартов учета с международными стандартами.

Вначале появилась национальная система учета (ПБУ). Однако, со временем, когда российские предприятия стали выходить на международный уровень, появилась необходимость соответствовать международному стандарту (МСФО). Таким образом, с конца 90-х годов было принято решение использовать международный стандарт. Так, появилась проблема несоответствия учета согласно двум используемым стандартам, что потребовало изменений национального стандарта, приведения его в согласие.

Введение новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, разработанных на основе международных стандартов финансовой отчетности, станет качественно новым этапом развития отечественного бухгалтерского учета. Смысл такого процесса заключается в последовательном устранении недостатков и несоответствий российской системы бухгалтерского учета.

Сегодня задачей реформирования системы бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности является утверждение федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций, разработанных с учетом требований МСФО.

Ключевыми направлениями совершенствования системы бухгалтерского учета являются повышение открытости и прозрачности данных и обеспечение доступности и достоверности информации для всех заинтересованных пользователей.

Присоединение привлечением иностранных инвестиций, поиск новых и сохранение традиционных рынков сбыта определяют необходимость дальнейшей

гармонизации бухгалтерского учета основных средств в нашей стране.

Разрабатываемые положения нового стандарта затронут все стадии жизненного цикла основных средств в организации, включая признание, оценку, амортизацию, выбытие объектов, а также раскрытие информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Значительное внимание уделено вопросам профессионального суждения специалистов профессиональной области. Данный вопрос возникает в момент определения стоимостного лимита признания основного средства, критерия существенности при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Подводя итоги проекта ФСБУ «Основные средства», следует отметить, что сделан серьезный шаг к сближению российского бухгалтерского законодательства с МСФО. Однако стоит рассматривать эти изменения как промежуточный вариант. Многие нормы стандарта оставлены в редакции действующего ПБУ 6/01. К ним можно отнести: момент признания объекта, понятие единицы учета основных средств и др. С одной стороны, это хорошо для бухгалтеров – порядок учета не придется менять кардинально. С другой стороны, поэтапный переход к МСФО связан с рисками затяжных изменений, что чревато постоянным отставанием от актуальных редакций МСФО.

Переходными положениями проекта установлено обязательное применение стандарта начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год. Начало применения стандарта предусматривает ретроспективное приведение в соответствие сопоставимой информации или посредством единовременной корректировки балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода.

Таким образом, реформирование бухгалтерского учета в соответствии с МСФО позволит совершенствовать сложившуюся внутреннюю систему управления организациями за счет использования единой методики учета в целях управления хозяйственной деятельностью, а также повысить их конкурентоспособность в виду возрастания надежности и прозрачности информации для заинтересованных пользователей и контрагентов.

2 ПОРЯДОК ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ПРОЕКТА ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

2.1 Бухгалтерский учет затрат на приобретение основных средств

В рамках данного раздела следует рассмотреть особенности учета основных средств на российских предприятиях согласно новому стандарту учета на всех этапах жизненного цикла основных средств.

Первый этап – приобретение ОС. Здесь следует изучить особенности учета основных средств согласно основным российским и международным стандартам (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Сравнительная таблица учета затрат ОС

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
1 Определение основных средств	К основным средствам относят материальные активы, которые включают недвижимые объекты и оборудование, которые соответствуют следующим требованиям: применяются на предприятиях в производственной и торговой деятельности, сдаются в аренду или применяются для осуществления административной деятельности; применяются более одного года.	К основным средствам относят активы, с учетом выполнения следующих условий: использование в производственной и управленческой деятельности либо для предоставления в аренду; отказ от последующей перепродажи ОС; способность принести предприятию дохода в будущем; применение на срок более одного года	К основным средствам относят активы, которые соответствуют следующим признакам: имеют материально-вещественную форму; предназначение ОС – использование в рамках реализации обычных видов деятельности (производство, продажа, оказания услуг и работ, для аренды), для организации управления предприятием, как имущество некоммерческой организации; предназначение ОС – применение более 1 года; объект полностью завершен и готов к работе
2 Принятие к учету:	По себестоимости	По первоначальной стоимости	По балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
3 Затраты, относящиеся к основным средствам	покупная цена, невозмещаемые налоги и пошлины, иные затраты, которые связаны с покупкой актива, и пр. сюда же следует отнести затраты на последующий демонтаж	– расходы на покупку, доставку и приведение объекта в пригодное для работы состояние; – расходы на консультационные и информационные услуги, которые связаны с покупкой ОС; – таможенные платежи, налоги, пошлины и другие обязательные платежи в пользу государства, которые уплачиваются из-за приобретения ОС; – другие затраты, которые связаны с покупкой, сооружением и изготовлением объекта ОС.	В целом, аналогичны перечню затрат, в соответствии с редакцией МСФО (IAS) 16
Вывод:	1 Наличие критерия «материально-вещественная форма» согласно ФСБУ и МСФО, ранее не упоминавшегося в ПБУ 6/01. 2 Исключение из проекта стандарта «Основные средства» пунктов, регламентирующих формирование затрат на приобретение ОС, ссылаясь на новый стандарт «Незавершенные капитальные вложения». 3 Проект ФСБУ предусматривает расширение и более детальное уточнение перечня затрат, формирующих стоимость незавершенных капитальных вложений, включая нововведение оценочного обязательства по демонтажу имущества.		

Затраты на приобретение основных средств, согласно международным и российским стандартам, несколько отличаются.

Проект ФСБУ предусматривает, что признание ОС осуществляется по себестоимости, аналогично ПБУ 6/01. В себестоимость основных средств включаются фактические затраты предприятия на их приобретение, создание или улучшение внеоборотного актива.

Значительно изменились статьи, которые были включены в себестоимость основных средств при его принятии к учету. Так, в себестоимость, согласно новому стандарту, будут входить [36]:

– стоимость имущества, которое приобретается у других лиц, что готово к использованию как основное средство; активов, которые нуждаются в монтаже,

доработке и настройке для использования их как основного средства; запасных частей, комплектующих и пр., необходимых для того, чтобы создать или усовершенствовать основные средства;

- стоимость различного рода платных услуг, работ, имущественных прав, которые будут реализованы другими лицами для того, чтобы получить основные средства;

- балансовая стоимость прочих активов предприятия (к примеру, запасов), которая списывается из-за их применения в целях получения основных средств;

- амортизационные отчисления активов, которые используются для получения основных средств;

- заработная плата и другие материальные стимулы для работников предприятия, чей труд был использован для получения основных средств, в том числе различные обязательства, связанные с применением труда работников данного предприятия, различные социальные платежи, связанные с этими обязательствами (к примеру, социальное и медицинское страхование) и прочие платежи, включая выплаты в пользу иных лиц;

- долговые затраты, которые регламентируются нормативно-правовыми актами в области бухгалтерского учета;

- суммы налогов и других обязательных платежей, включая пошлины и акцизы, которые следует оплатить предприятию для получения основных средств;

- величина обязательства по демонтажу и утилизации ОС, когда оно придет в негодность, а также восстановлению среды, образующееся на предприятии из-за получения им ОС;

- другие расходы, которые прямо участвуют в обеспечении получения основных средств.

В качестве других расходов, называемых «иными», выступают проценты по заемным средствам в форме займов и кредитов, которые были использованы для того, чтобы приобрести или создать актив.

Важное нововведение нового федерального стандарта связано с включением в

стоимость ОС расходов на демонтаж, утилизацию, а также восстановленные среды на том участке земли, где использовалось основное средство [24].

Одновременно новый стандарт предусматривает такое оценочное обязательство как резерв. Данные затраты будут оцениваться с помощью расчета, произведенного на момент принятия ОС к учету, в дальнейшем расчет может быть откорректирован, если будет изменена сумма резерва.

Однако, в новом стандарте к затратам не отнесены следующие расходы [37]:

- косвенные налоги, в качестве которых выступают налог на добавленную стоимость и акцизы, подлежащие возмещению, согласно действующему законодательству;

- затраты, которые требуются для текущего обеспечения эксплуатации ОС, а также поддержание активов в работоспособном состоянии;

- затраты, необходимые для планового ремонта основных средств, в которых есть потребность через повторяющиеся и короткие периоды;

- затраты, которые необходимо нести в случае внеплановых ремонтов основных средств, которые происходят из-за поломок, аварий, дефектов или технологических ошибок, для того, чтобы восстановить работоспособность этого средства на протяжении всего времени использования, однако, сюда нельзя отнести затраты на улучшение или продление сроков службы такого средства;

- затраты, которые несет предприятие из-за неверно организованного процесса получения основного средства, к примеру, расходование сырья, материалов, труда сверх нормы, потери от возможных простоев (исключая те, что обусловлены технологией создания ОС), брака, аварий, нарушений дисциплины трудового и технологического характера, а также форс-мажорных ситуаций, вызванных пожарами, затоплениями, природными катаклизмами пр.;

- затраты предприятия, которые нельзя прямо отнести к получению основных средств, например, общехозяйственные расходы;

- затраты, которые несет предприятия для того, чтобы организовать торжественные и публичные мероприятия по поводу открытия производственных це-

хов, продвижению продукции предприятия или услуг, в том числе расходы на рекламные мероприятия, PR и др.;

- затраты, которые непосредственно связаны с процессами организации хозяйственной деятельности с новыми клиентами или местом этой деятельности;
- затраты, которые несет предприятие для организации перемещения, удаления или ликвидации основных средств и прочих активов, ранее эксплуатировавшихся этим предприятием вне зависимости от необходимости перемещения, удаления или ликвидации ОС для того, чтобы получить новые основные средства;
- затраты на реализацию реорганизации деятельности предприятия;
- затраты, необходимые для организации обучения сотрудников;
- прочие затраты, которые не соответствуют условиям признания основных средств, определенным в проекте стандарта «Основные средства».

Определено, что рассрочка платежа на период свыше года или меньший срок, установленный организацией, должна учитываться при определении стоимости. Первоначально расходами следует признать сумму, которая была бы уплачена без рассрочки, а разница в дальнейшем должна быть признана в период отсрочки в процентных расходах, как при учете долговых обязательств.

Определено, как считается стоимость основных средств, которые были приобретены как объект обмена, целевого вклада, внесенного одним из собственников предприятия.

Также предусмотрено положение о вычете из первоначальной стоимости ОС, суммы средств, которые можно получить из ценностей, возникших при пусконаладочных работах. Последние можно использовать как готовую продукцию или сырье. Продажа активов сопровождается корректировкой амортизационной стоимости, учитывая цену такой продажи.

Затраты, которые связаны не с одним ОС, следует распределить между этими средствами способом, который был обоснован и установлен в организации.

Согласно раскрытым выше статьям затрат, формирующим первоначальную стоимость основных средств, прослеживается соответствие подхода российского

законодательства международным стандартам, учитывая безусловную связь произведенных затрат с приобретением объекта.

Затраты на приобретение зданий, транспортных средств и других объектов основных средств, а также оборудования, не требующего монтажа, учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на основании оплаченных или принятых к оплате счетов поставщиков и подрядчиков, без НДС, после поступления объектов и их оприходования. При этом в бухгалтерском учете производятся соответствующие записи, приведенные в таблице 2.3 пункт 2 [29]. При окончательном расчете с поставщиком производится зачет суммы.

Затраты на приобретение оборудования, требующего монтажа, с момента приобретения до сдачи его в монтаж учитываются на счете 07 «Оборудование к установке», счет активный, материальный.

По мере сдачи оборудования в монтаж начиная с того месяца, в котором начаты работы по установке оборудования на постоянном месте его эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу или другим несущим конструкциям зданий, сооружений), затраты на его приобретение списываются со счета 07 на основании акта приема-передачи оборудования в монтаж (унифицированная форма № ОС–15) и справки о стоимости выполненных работ и затрат (унифицированная форма № КС–3) бухгалтерской записью, приведенной в таблице 2.3 пункт 7.

Согласно пп. ж п.8 ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» первоначальная стоимость внеоборотных активов включает в себя оценочные обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке. Данное оценочное обязательство формируется согласно смете, составленной профильными специалистами, задействованными в будущем событии. Полученные расходы требуют корректировки на инфляцию, в соответствии с данными различных аналитических источников. Согласно действующему ПБУ 8/2010, отражение долгосрочных обязательств должно осуществляться исходя из приведенной стоимости на текущую дату. После признания размера оценочного обязательства, бухгалтерской записью отражается данная оценка в

стоимости внеоборотного актива.

Последующие изменения оценочного обязательства, связанные с уменьшением срока до его погашения, отражается в составе финансовых расходов в отчете о прибыли и убытке соответствующими проводками:

Таблица 2.2 – Корреспонденция счетов изменения оценочного обязательства

Дебет	Кредит	Сумма
91 «Прочие доходы и расходы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	Размер изменения дисконтированной стоимости резерва

Налог на добавленную стоимость, включенный в счета поставщиков и учтенный на счете 19 по приобретенным объектам основных средств и оборудованию, списывается в уменьшение задолженности бюджета по данному налогу после документального оформления ввода их в эксплуатацию.

Собрав все затраты на осуществление капитальных вложений на сч.08 «Вложения во внеоборотные активы», создается проводка признания основного средства путем переклассификации актива из незавершенных капитальных вложений.

Рассмотрим пример формирования стоимости незавершенного капитального вложения. Предприятие на принадлежащем ей земельном участке начало строительство некоего объекта для организации пункта быстрого питания, в связи с ростом спроса на рынке. В соответствии с чем, приобретены и переданы материалы на строительство в размере 120 000 руб. (в т.ч. НДС – 20 000 руб.), произведен расчет с подрядчиком согласно предъявленному счету и акту выполненных работ на сумму в размере 96 000 руб. (в т.ч. НДС – 16 000 руб.). Затраты на материалы и монтаж электрической проводки объекта составили – 24 000 руб. (в т.ч. НДС – 4 000 руб.). При выводе из эксплуатации данного сооружения необходима будет реконструкция здания с применением технического оборудования, что повлечет за собой некие затраты, оцененные в данный момент в 50 000 руб. Срок полезного использования определен в 10 лет. Для определения ставки дисконтирования учитываем ключевую ставку ЦБ РФ 7,75 %, и премию за риск, установленную экспертным путем, – 5,25 %. Ставка дисконтирования составила 13 %. Размер оце-

ночного обязательства в первый год определим согласно формуле расчета дисконтирования (1):

$$\text{---}, \quad (1)$$

где PV – это дисконтированная текущая стоимость;

FV – будущая стоимость;

R – размер ставки дисконтирования;

n – количество учитываемых периодов.

Таким образом размер оценочного обязательства, включаемый в первоначальную стоимость объекта, составит 14 729 руб.

Таблица 2.3 – Корреспонденция счетов по оприходованию основных средств

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Описание проводки
1	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным»	51 «Расчетные счета»	216 000	Отражена предварительная оплата счетов поставщиков и подрядчиков
2	08 «Вложения во внеоборотные активы» 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	80 000 16 000	Учтены работы, выполненные подрядчиком
3	10 «Материалы» 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	100 000 20 000	Оприходованы материалы на строительство на склад
4	08 «Вложения во внеоборотные активы»	10 «Материалы»	100 000	Переданы материалы на строительство объекта подрядным способом
5	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным»	216 000	Зачет суммы предварительной оплаты

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Описание проводки
6	07 «Оборудование к установке» 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	20 000 4 000	Отражена стоимость составляющих электрической проводки
7	08 «Вложения во внеоборотные активы»	07 «Оборудование к установке»	20 000	Оборудование передано в монтаж
8	08 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	14 729	Отражена дисконтированная сумма оценочного обязательства
9	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	214 729	Основное средство введено в эксплуатацию
10	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	40 000	Предъявлена к вычету сумма НДС

Таким образом, федеральный стандарт вносит достаточно много изменений в учет затрат предприятия, связанных с приобретением основных средств, он становится больше похож на положения международного стандарта, однако, все еще далек от последнего.

Согласно МСФО, основные средства учитываются по первоначальной стоимости. Она включает затраты, которые необходимы для того, чтобы доставить объект до мест последующей эксплуатации, а также доведения его до состояния готовности к работе, которые рассматриваются пп.15–22 IAS 16, или по переоцененной стоимости (в отдельных случаях).

Модель оценки ОС в рамках ФСБУ серьезным образом отличается от того, порядка, которое было рассмотрено ранее. Понятие первоначальной стоимости здесь отсутствует, а признание осуществляется по балансовой стоимости незавершенных капитальных вложений, которая включает перечень расходов, перечисленных в пп. 7–14 Стандарта «Незавершенные капитальные вложения», структура которых зависит от способа возникновения.

2.2 Бухгалтерский учет при первоначальном признании основного средства

После определения первоначальной стоимости основных средств предприятие признает его. Отметим, что бухгалтерский учет при признании ОС также отличается в международном и национальном стандарте (нового и старого образа), что отражено в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Сравнительная таблица учета признания ОС

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
1 Критерии признания	Использование в производственной деятельности Использование в целях обеспечения управленческих нужд Предоставление в аренду и пр. Использование более 12 мес. Возможность получения дохода от использования в будущем Не предназначены для последующей продажи		
2 Единица учета	Не существует	Инвентарный объект	Инвентарный объект
3 Не применяется к:	Объекты, предназначенные для продажи; Биологические активы; ОС, используемые на разведку и оценку ископаемых, пользование недрами; Инвестиционная недвижимость	Машины и оборудования в качестве готовых изделий, товаров; Объекты, сданные в монтаж; Капитальные и финансовые вложения	Объекты, предназначенные для продажи; Биологические объекты; Незавершенные капитальные вложения; Инвестиционная недвижимость
4 Стоимостной критерий	Ограничений по стоимостному критерию нет	Активы стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей, отражаются в составе материально-производственных запасов	Организация может самостоятельно установить критерий существенности с указанием установленного стоимостного лимита в бухгалтерской отчетности
Вывод:	1 Соответствует всем указанным стандартам. 2 Сохранение определения единицы бух. учета согласно ПБУ 6/01. 3 Исключение биологических активов из состава объектов применения ФСБУ. Разделение стандартов учета незавершенных капитальных вложений и основных средств. Выделение учета арендованных и переданных в аренду основных средств в проекте ФСБУ в регламент нормативных актов по бухгалтерскому учету аренды. 4 Стоимостной критерий оценки ОС заменен на критерий существенности, оцениваемый профессиональным суждением специалиста.		

В соответствии с новым стандартом (ФСБУ) основные средства признаются с помощью переквалификации актива из категории незавершенных капитальных вложений в основные средства. Это происходит в момент готовности объекта и нахождения его в том месте, где предприятие будет его использовать [37].

В качестве единицы учета используется понятие инвентарного объекта. Под ним понимается отдельный предмет или комплекс предметов, которые предназначены для того, чтобы выполнять конкретные функции или работы.

Комплекс предметов составляет несколько предметов, которые имеют разное назначение или выполняющие одну и ту же функцию, обладающие общими для всех них приспособлениями, имеющие единое управление, один фундамент. Все это приводит к тому, что функции, выполняемые комплексом, реализуются исключительно в структуре комплекса.

Единица учета в таком случае – это часть инвентарного объекта, который имеет отличный срок полезного использования.

Единицы учета основных средств, которые определены с самого начала при их признании, могут затем изменяться с учетом вновь открывшихся обстоятельств.

Проект нового стандарта признает ОС как актив с того момента, когда предприятие понесло затраты, связанные с этим средством. Под такими затратами стандарт понимает выбытие активов предприятия, обязательства или увеличение собственного капитала, включая выпуск акций, вклад в уставный капитал или фонд и пр. Данное понятие введено в законодательство впервые, поскольку ранее в бухгалтерском учете применялось другое понятие – «расходы» [47].

При этом предоплата или аванс не является расходов до того момента, как он был поставлен. Тем не менее, существенные авансы, которые были выданы для того, чтобы приобрести основные средства, учитываются в балансе как часть основных средств.

Объектом учета, согласно новому ФСБУ, является значительная часть стоимости ОС, в отношении которой возможно определить самостоятельный продолжительный период поступления будущих доходов на предприятие. Объект учета ОС

устанавливается независимо от возможности его физического обособления от иных объектов.

Существующий на сегодняшний день стандарт определяет объект учета как инвентарный объект, представляющий собой отдельный предмет или комплекс предметов, предназначение которых заключается в реализации отдельных функций, либо комплекс сочлененных предметов, которые являются целым и необходимы для того, чтобы выполнить конкретную работу.

Новый стандарт предусматривает перечень предметов, относимых к ОС [20]:

- обособленные объекты;
- запасные части и иные части обособленных объектов, которые следует заменить через какое-то время;
- плановые ремонты, которые также следует проводить через определенное продолжительное время;
- технический осмотр и техническое обслуживание, которое следует проводить через определенное продолжительное время;
- другие объекты.

Единицы учета, которые определены сразу же при признании, могут затем изменяться, учитывая вновь открывшиеся обстоятельства. Для того, чтобы провести инвентаризацию различные элементы можно как разъединять, так и объединять. Это может потребоваться для большего удобства при проверке их наличия.

Новый стандарт предусматривает, что отдельные компоненты ОС обладают вещественной формой или являются затратами на осуществление ревизии на предмет соответствия технического состояния и капитальный ремонт. Иначе говоря, по факту следует капитализировать затраты на ревизии в составе основных средств. Из данного положения также следует, что такие затраты следует учитывать в качестве отдельных, самостоятельных объектов, так как возможно срок их списания и срок использования могут отличаться друг от друга.

Несмотря на то, что нематериальный и невещественный характер данных затрат фактически вступает в противоречие с одним из признаков основных

средств, положение о капитализации указанных затрат отражает идею сближения российского учета основных средств с МСФО.

В отношении плановых ремонтов и техосмотров действующее законодательство предполагает капитализацию затрат на эти мероприятия только в случае улучшения ранее принятых характеристик использования объектов.

2.3 Бухгалтерский учет амортизации основных средств

Следующим этапом цепочки процессов, связанных с учетом основных средств, является учет амортизации ОС. Основные принципы учета амортизации представлены в таблице 2.5.

Одним из значительных отличий стандартов учета являются даты начала начисления амортизации. Проект ФСБУ предусматривает начисление амортизационных отчислений с момента признания основного средства, тем самым привязывая амортизацию к его состоянию и местоположению, что делает данный стандарт еще более близким к МСФО. Амортизационные отчисления производятся непрерывно, включая события простоя или кратковременного ограничения эксплуатации активов.

В проекте ФСБУ в отношении периода, в течение которого основное средство находится в ремонте (причем в любом, в том числе и капитальном), имеется диаметрально противоположная норма: начисление амортизации по нему не должно прекращаться.

Таблица 2.5 – Сравнительная таблица учета амортизации ОС

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
1 Способы амортизации	Линейный Уменьшаемого остатка Пропорционально объему произведенной продукции, работ и услуг	Линейный Уменьшаемого остатка Пропорционально объему произведенной продукции Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Аналогично с МСФО

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
2 Момент начала начисления амортизации	С момента доведения ОС до состояния его готовности	С месяца, который является следующим месяце после принятия ОС к бух.учету	Аналогично с МСФО
3 Приостановка	Не предусматривается	– консервация более трех месяцев и восстановление более одного года	Аналогично МСФО
4 Прекращение начисления амортизации	– продажа или выбытие – равенство между балансовой и ликвидационной стоимостью	– продажа или выбытие – полное списание стоимости	Аналогично МСФО
Вывод:	<p>1 Согласно проекту стандарта исключен способ начисления амортизации путем списания стоимость по сумме чисел лет срока полезного использования.</p> <p>2 Дата начала амортизации привязана не к моменту «ввода в эксплуатацию», а к моменту готовности к использованию, согласно МСФО.</p> <p>3 В соответствии с п.28 проекта стандарта в случаях простоя, временного прекращения использования приостановка амортизации не предусматривается.</p> <p>4 Впервые введено понятие «ликвидационной стоимости», повлекшее за собой изменение амортизируемой величины.</p>		

Действующее ПБУ 6/01 требует начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету. Также стоит отметить вероятность приостановки амортизационных отчислений по решению руководства предприятия о переводе основного средства на консервацию.

Параметры амортизации, включая срок полезного использования, ликвидационную стоимость и способ амортизации, устанавливаются в момент признания актива. Кроме того, по правилам проекта обязательно систематический пересмотр параметров амортизации по окончании отчетного года, либо по наступлению событий, свидетельствующих о предполагаемой замене данных характеристик.

По действующим нормативам срок полезного использования не подлежит корректировке, что определяет вышеизложенные правила новым моментом, отраженном в разрабатываемом стандарте.

Дается три способа начисления амортизации [12]:

- линейный метод (амортизация начисляется равномерно в течение срока полезного использования);
- метод уменьшаемого остатка (амортизация определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и норм амортизации);
- пропорционально объему продукции (амортизация определяется исходя ожидаемого использования или ожидаемой производительности актива).

Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемый способ получения будущих экономических выгод или полезного потенциала актива.

В соответствии с проектом амортизация может начисляться по совокупности единиц учета основных средств, имеющих одинаковые параметры амортизации. Начисление амортизации после начала ее начисления не приостанавливается даже в случаях простоя и консервации, за исключением случая, когда неамортизируемая величина основного средства оказалась равной или превысила его балансовую стоимость. Если же неамортизируемая величина впоследствии становится ниже балансовой стоимости основного средства, то начисление амортизации возобновляется.

Федеральный стандарт содержит несколько принципиально новых понятий, разница прослеживается и в толковании имеющихся терминов.

Выделение понятия «ликвидационная стоимость» является принципиально новым в правилах учета основных средств. Текущие нормативы подразумевают списание стоимости активов в полном размере без учета вероятности последующей реализации основного средства. Из чего следует само определение «ликвидационной стоимости» как суммы компенсации в процессе выбытия актива по окончании использования за вычетом прогнозируемых затрат на выбытие.

Новацией является и тот факт, что проект ФСБУ «Основные средства» допускает прекращение начисления амортизации при списании основного средства из состава активов либо при переквалификации основного средства в долгосрочные активы в связи с подготовкой его к продаже или переводу в иные активы.

Рассмотрим, как на практике изменится расчет амортизации в бухгалтерском учете. Согласно приведенному ранее примеру, балансовая стоимость объекта ОС составляет 214 729 руб. с учетом оценочного обязательства по ликвидации ОС. Срок полезного использования составляет 10 лет; ликвидационная стоимость, определенная в момент признания основного средства, – 10 000 руб. При выборе линейного способа амортизации сумма амортизационных отчислений в первый год составит: $(214\,729 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.}) / 10 \text{ лет} = 20\,473 \text{ руб.}$

При этом делается запись:

Таблица 2.6 – Корреспонденция счетов начисления амортизации основного средства

Дебет	Кредит	Сумма, руб.
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	20 473

2.4 Бухгалтерский учет переоценки основных средств

Во время эксплуатации основного средства могут произойти некоторые обстоятельства, которые требуют переоценки этих ОС. Учет переоценки согласно международным и российским стандартам представлен ниже (таблица 2.7).

Первоначальная стоимость объекта основных средств достаточно стабильная величина, но и она может изменяться в случаях переоценки.

Таблица 2.7 – Сравнительная таблица учета переоценки ОС

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
1 Частота	По мере необходимости	Не чаще 1 раза в год	Аналогично МСФО
2 Перерасчет	Первоначальная стоимость и накопленная амортизация		
3 Способы переоценки	Пропорциональный способ. Способ обнуления амортизации	Пропорциональный способ	Аналогично МСФО
4 Дооценка	Отражение в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток)	Отражение в составе добавочного капитала организации	Аналогично МСФО

5 Уценка	Отражение в качестве прочих расходов
----------	--------------------------------------

Окончание таблицы 2.7

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
6 Списание сумм до-оценки	На нераспределенную прибыль в момент прекращения признания ОС; Перенос части прироста по мере эксплуатации актива путем разницы между сумм амортизации. (п.41 МСФО «Основные средства»)	На нераспределенную прибыль в момент выбытия ОС	Аналогично МСФО
Выводы:	1 Сохранение критерия существенности в проекте ФСБУ при принятии решения о переоценке без строгого ограничения частоты ее проведения. 2 Соответствие всех приведенных стандартов. 3 Аналогично МФСО в проект стандарта добавлен еще один способ переоценки, рекомендуемый к применению переоценки недвижимости. 4 Приведенная формулировка допускает отсылку не только к учету сумм до-оценки в составе добавочного капитала, но и в качестве самостоятельной категории. 5 Соответствие всех приведенных стандартов.		

Переоценка не только позволяет приблизить стоимость основного средства по данным бухгалтерского учета к рыночной, но она влияет и на размер амортизационного фонда, балансовую оценку основного средства, величину добавочного капитала или прибыли, валюту баланса и может стать источником увеличения уставного капитала.

Проект стандарта предусматривает два способа учета в части переоценки каждой группы ОС: с переоценкой или без переоценки.

В случае, когда предприятие принимает модель «без переоценки», первоначальная стоимость внеоборотного актива, как и суммы амортизационных отчислений, не подлежат каким-либо изменениям. В бухгалтерской отчетности балансовая стоимость основного средства составляет разницу себестоимости, амортизации и убытков от обесценения.

В отношении учета по переоцененной стоимости, первоначальная стоимость и суммы начисленной амортизации ежегодно корректируются соразмерно рыночной стоимости.

Проведение переоценки параметров ОС определяется следующими способами: пропорциональный и обнуления амортизации.

Пропорциональный метод отражает балансовую стоимость актива после переоценки согласно рыночной цене.

Способ обнуления амортизации списывает, накопленную на момент переоценки, амортизацию с последующем пересчетом балансовой стоимости ОС до его рыночной.

Предлагаемый в проекте ФСБУ «Основные средства» порядок проведения переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете, предполагает некоторое усложнение учета основных средств и использование профессионального суждения бухгалтера при выборе способа пересчета стоимости. В то же время этот порядок серьезно сближает национальные и международные правила оценки основных средств [25].

Таким образом, переоценка, если рассматривать ее последствия в комплексе, является весьма действенным механизмом управления показателями финансового состояния организации. Кроме того, бухгалтерская отчетность в части представления информации о наличии основных средств становится более достоверной: объекты отражаются не в затратной, а в рыночной оценке.

Рассмотрим пример учета переоценки способом обнуления амортизации в силу определения данного способа новацией проекта ФСБУ «Основные средства».

На момент принятия к учету торгового помещения, первоначальная стоимость составляла 214 729 руб. Спустя год балансовая стоимость ОС составила 194 256 руб. После проведения переоценки независимым оценщиком была выявлена рыночная стоимость аналога ОС в размере 230 000 руб., а также пересмотрены расходы по демонтажу, которые по оценке эксперта на год выбытия актива составят 65 000 руб. В результате чего произведен пересчет балансовой стоимости актива.

В соответствии с п. 21 проекта ФСБУ предприятие выбрало способ списания накопленного результата дооценки способом начисления амортизации по основ-

ному средству.

Таблица 2.8 – Корреспонденция счетов по переоценке основных средств в первый год

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
1	91 «Прочие доходы и расходы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	1 915	Изменение дисконтированной стоимости оценочного обязательства
2	02 «Амортизация основных средств»	01 «Основные средства»	20 473	Обнуление амортизации
3	01 «Основные средства»	83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»	35 744	Отражена сумма дооценки
2	01 «Основные средства»	96 «Резервы предстоящих расходов»	4 993	Отражена сумма увеличения резерва

Таким образом, на начало текущего года балансовая стоимость ОС составила – 234 993 руб., стоимость оценочного обязательства по демонтажу – 21 637 руб., срок полезного использования – 9 лет, ликвидационная стоимость актива по-прежнему составляет – 10 000 руб.

Согласно осуществленной в следующем отчетном периоде переоценке, рыночная стоимость основного средства составила 180 000 руб. Бухгалтерские операции в последующий год после переоценки выглядят следующим образом:

Таблица 2.9 – Корреспонденция счетов по переоценке основных средств в последующий год после переоценки

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
1	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	24 999	Начислена амортизация
2	83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»	84 «Нераспределенная прибыль»	4 526	Списана часть дооценки
3	91 «Прочие доходы и расходы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	2 813	Изменение дисконтированной стоимости резерва
4	02 «Амортизация основных средств»	01 «Основные средства»	24 999	Обнуление амортизации
5	83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»	01 «Основные средства»	29 994	Отражена уценка сооружения в порядке уменьшения дооценки прошлых

				лет
--	--	--	--	-----

Таким образом, дальнейший учет актива и обязательства подразумевает непрерывную переоценку, дисконтирование и пересчет резерва.

2.5 Бухгалтерский учет обесценения основных средств

Согласно международному и новому национальному стандарту, основные средства могут быть подвергнуты процедуре обесценивания, особенности учета которого представлены в таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Сравнительная таблица учета обесценивания ОС

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
Периодичность проведения	Ежегодно на дату составления балансового отчета		
Сущность	Снижение стоимости ОС в результате его повреждением или морального устаревания		
Признаки	<ul style="list-style-type: none"> – рыночная стоимость ОС уменьшилась значительно, чем планировалось; – наличие признаков морального устаревания ОС; – повреждение или утрата ОС; – произошли или произойдут значительные изменения, негативно влияющие на положение предприятия; – балансовая стоимость чистых активов выше, чем ее рыночная капитализация – изменение характера использования ОС, которое отрицательно повлияло или повлияет на потоки доходов/расходов по активу; – изменения показателей внутренней отчетности, которые доказывают, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем ожидаемые изначально. 	Не предусматривается	Аналогично МСФО
Вывод:	В проект ФСБУ введен ранее не использовавшийся пункт о необходимости ежегодной проверки на обесценение в порядке, установленном МСФО.		

Проектом стандарта предусмотрена проверка основных средств на обесценение. Учет обесценения осуществляется в соответствии с порядком, установленным МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». В ситуациях, предусматривающих

события, способные повлечь за собой обесценение основного средства, хозяйствующий субъект прибегает к проверке вероятного обесценения способом сравнения балансовой стоимости ОС с его возмещаемой величиной. Тестирование производится на конец каждого отчетного года. Если возмещаемая стоимость ниже балансовой, убытки от обесценения признаются на дату их выявления. После признания обесценения корректируется начисление амортизации (в течение оставшегося срока полезного использования).

Стандартом «Обесценение активов» установлено, что выявление признаков обесценения актива осуществляется субъектом учета в рамках инвентаризации активов и обязательств, проводимой им в целях обеспечения достоверности данных годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, путем анализа наличия любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива.

Таким образом, в рамках проведения годовой инвентаризации учреждение должно установить в локальном акте членов комиссии, которые должны анализировать нефинансовые активы на обесценение или же закрепить, что этим будет заниматься комиссия по поступлению и выбытию активов или инвентаризационная комиссия.

Признаки обесценения делятся на внешние и внутренние, их перечень установлен пунктом 12 Стандарта «Обесценение активов».

Актив, который более не пригоден к использованию, то есть больше не является активом, подлежит отражению на забалансовом счете 02, поэтому его не следует обесценивать.

В случае выявления любого из признаков обесценения актива субъектом учета принимается решение о необходимости определения справедливой стоимости актива с учетом существенности влияния на нее выявленных признаков обесценения (п. 8 Стандарта «Обесценение активов»).

Одновременно при принятии решения об определении справедливой стоимости субъектом учета оценивается необходимость корректировки в отношении актива оставшегося срока его полезного использования (п. 17 Стандарта «Обесце-

нение активов»).

Если субъектом учета принято решение о корректировке в отношении актива срока его полезного использования, то после признания убытка от обесценения по данному активу корректируется норма амортизационных отчислений таким образом, чтобы равномерно распределить пересмотренную остаточную стоимость актива на протяжении оставшегося срока его полезного использования с учетом его корректировки [38].

Этапы признания убытка от обесценения приведены на рисунке 2.1.

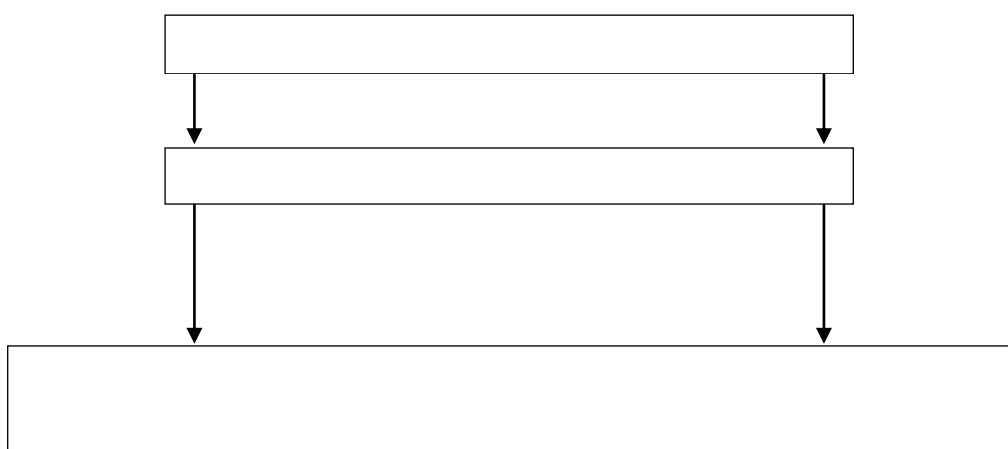


Рисунок 2.1 – Определение убытка от обесценения

Из рисунка 2.1 видно, что если признаков обесценения не выявлено, справедливую стоимость определять не нужно.

Пунктом 15 Стандарта «Обесценение активов» установлено, что убыток от обесценения актива признается в бухгалтерском учете, когда остаточная стоимость актива на годовую отчетную дату превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие такого актива, рассчитанную согласно принятому субъектом учета решению об определении справедливой стоимости актива (рисунок 2.2) [48].

$$\boxed{} = \boxed{} - \boxed{} - \boxed{}$$

Рисунок 2.2 – Определение убытка от обесценения

Убыток от обесценения актива признается как уменьшение остаточной стоимости актива на годовую отчетную дату до его справедливой стоимости, определенной согласно принятому субъектом учета решению об определении справедливой стоимости актива за вычетом затрат на выбытие такого актива, но не более остаточной стоимости актива на годовую отчетную дату.

Убыток от обесценения актива единовременно признается в составе расходов отчетного периода.

Сумма ранее начисленной амортизации актива не корректируется.

Согласно пункту 6 Стандарта «Обесценение активов» затраты на выбытие актива – затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, за исключением расходов по процентам. Примерный перечень расходов, которые следует относить к затратам на выбытие активов согласно пункту 6 Стандарта «Обесценение активов», приведен в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Затраты на выбытие ОС при обесценении

Относится к затратам на выбытие	Не относится к затратам на выбытие
Затраты на демонтаж	Расходы по процентам
Прямые затраты на предпродажную подготовку	Затраты по выплате пособий выходного дня
Затраты на юридические услуги	Иные затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности субъекта счета
Затраты на ведение переговоров	
Иные аналогичные затраты	

Если расчетная сумма убытка от обесценения актива больше его остаточной стоимости на годовую отчетную дату, то остаточная стоимость такого актива уменьшается до нуля, с признанием соответствующей суммы в расходах отчетного периода. Обязательство на сумму такого превышения признается в бухгалтерском учете в случаях, установленных нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности.

По аналогии с амортизацией обесценение отражается в бухгалтерском учете

обособленно от себестоимости ОС, не изменяя ее, формируя самостоятельный показатель – накопленное обесценение. Величина накопленного обесценения основного средства вычитается из его первоначальной (в том числе с учетом переоценок) стоимости наряду с накопленной амортизацией. Так определяется балансовая стоимость, по которой ОС подлежит представлению в бухгалтерском балансе.

Признанная сумма обесценения ОС в последующем увеличивается, уменьшается либо полностью погашается в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [48].

В случае выбытия (списания) объекта ОС, по которому в бухгалтерском учете числится обесценение, накопленная сумма этого обесценения списывается на его первоначальную себестоимость аналогично списанию накопленной амортизации. Затем финансовый результат от выбытия будет относиться на соответствующие счета учета доходов и расходов в отчете о финансовом результате.

Что касается субсчета или аналитического признака учета накопленного обесценения, то до изменения Плана счетов Минфин России, скорее всего, даст пояснения, как учитывать эту величину. Представляется, что это обесценение будет учитываться на счете 02 «Амортизация основных средств» в отдельной аналитической позиции либо на отдельном субсчете.

С учетом трудности расчетов и отражения факта переоценки, проектом предлагается применение способа учета основных средств по переоцененной стоимости в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерской отчетности. Суммы, на которые основное средство обесценивается, учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а суммы, на которые основное средство дооцениваются, — на счете 83 «Добавочный капитал».

Таблица 2.12 – Корреспонденция счетов по обесценению основного средства

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Отражена сумма обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству, образовавшемуся в результате переоценок	83	02
Отражена оставшаяся сумма обесценения основного средства	91	02
Отражена сумма восстановления обесценения основного средства	02	91

Отражена оставшаяся сумма восстановления обесценения основного средства	02	83
---	----	----

Информация о сумме признанного в отчетном периоде обесценения основных средств и об изменениях этой суммы раскрывается с учетом существенности в пояснениях к бухгалтерскому балансу. Для этих целей, скорее всего, скорректируют таблицы, в которых будет раскрываться такая информация.

Таким образом, особенности учета обесценивания основных средств также, как и другие операции установлены в федеральном стандарте, что дает возможность приблизиться к международным стандартам бухгалтерского учета и нивелировать проблемы, связанные с расхождениями в этих двух стандартах.

2.6 Бухгалтерский учет выбытия основных средств

Последним этапом жизненного цикла основных средств является их выбытие. Особенности его учета представлены в таблице 2.13.

Таблица 2.13 – Сравнительная таблица учета выбытия ОС

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
1 Основания для списания	Выбытие актива; Не ожидается дохода от ОС в будущем	Согласно МСФО	Согласно МСФО
2 Способы выбытия	– продажа; – финансовая аренда; – дарение.	– физический или моральный износ; – продажа, финансовая аренда, дарение, мена – утрата, авария и т.д. – частичная ликвидация при реконструкции; – иные случаи.	– физический или моральный износ; – продажа, финансовая аренда, дарение, мена – утрата, авария и т.д. – прекращение деятельности, в которой использовалось ОС, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности; – другими обстоятельствами
3 Результат от выбытия	Разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью объекта	Доходы и расходы от списания ОС	Разница между суммой списываемой балансовой стоимости ОС и затрат на его выбытие и поступлениями от выбытия ОС

Критерий сравнения	МСФО	ПБУ	ФСБУ
Выводы:	1 Соответствие всем приведенным стандартам. 2 В проекте стандарта уточнен перечень событий, определяющих выбытие ОС, с учетом незначительных отклонений от действующего стандарта ПБУ 6/01. 3 Формулировка результата от выбытия в целом соответствует МСФО.		

Признание объекта ОС прекращается в случае выбытия имущества в результате продажи, заключения договора аренды, предусматривающего переход существенных операционных рисков и выгод к пользователю (арендатору), передачи иным организациям на безвозмездной основе, по иным основаниям, предполагающим прекращение права оперативного управления имуществом, а также в случае выбытия имущества в результате списания.

При пересмотре способа извлечения экономических выгод от актива, организация имеет право на переклассификацию ОС в другой соответствующий актив, как долгосрочный актив для реализации. Данная альтернатива отражает новое положение ФСБУ, не упоминавшееся ранее.

При отражении в учете выбытия ОС необходимо соблюдать следующие критерии [34]:

- субъект учета передал все существенные операционные риски и выгоды, связанные с распоряжением (владением, пользованием) объектом имущества, отраженного в составе ОС;
- субъект учета больше не участвует ни в распоряжении выбывшим объектом ОС, ни в его реальном использовании;
- величина дохода (расхода) от выбытия объекта ОС надежно оценена;
- прогнозируемые к получению экономические выгоды или полезный потенциал, связанные с ОС, а также понесенные или ожидаемые затраты могут быть надежно оценены.

Доходы, причитающиеся к получению при выбытии ОС, подлежат первоначальному признанию по справедливой стоимости.

Финансовый результат, возникающий при выбытии объекта ОС, отражается в составе финансового результата текущего периода. Он определяется как разница между поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и остаточной стоимостью объекта ОС.

Основное средство эксплуатируется предприятием на протяжении определенного срока. Это может быть период полезного использования, время получения экономической выгоды, удовлетворительное состояние объекта.

При наступлении подходящих обстоятельств основное средство может выбывать из организации. Причин тому несколько – износ, поломка, передача другому лицу безвозмездно или за плату, моральное устаревание.

Способы выбытия активов зависят от причин снятия основных средств с учета.

Объекты ОС выбывают из организации по следующим причинам [36]:

- физическое изнашивание – объект не способен далее работать так же эффективно, как раньше;
- моральное устаревание – актив не соответствует современным реалиям и требует обновления;
- полный износ – окончание срока полезного использования, установленного для конкретного основного средства при его приеме на баланс предприятия;
- поломка, порча – утрата прежних эксплуатационных качеств;
- объект более не нужен организации;

В соответствии с указанными причинами возможны следующие способы выбытия основных средств из организации:

- списание в связи с износом, поломкой;
- продажа другому лицу – передача за плату;
- дарение другому лицу – безвозмездная передача;
- внесение в уставный капитал другой организации;
- указанные способы являются основными направлениями выбытия объек-

тов ОС из компании.

Выбытие основных средств, независимо от причин и направления движения, в бухгалтерском учете всегда сопровождается следующим порядком:

- открытие отдельного субсчета на счете 01 – 01.2;
- перенос в дебет субсчета 01.2 стоимости выбывающего ОС (с кредита субсчета 01.1) – проводка Дт01.1 Кт01.2;
- перенос в кредит субсчета 01.2 накопленной за время использования амортизации (с дебета счета 02) – проводка Дт02 Кт01.2;
- определение остаточной стоимости – разность дебета и кредита субсчета 01.2;
- списание остаточной стоимости в расходы – Дт91.2 Кт01.2;
- учет сопутствующих расходов, связанных с выбытием ОС – Дт91.2 Кт23, 70, 69, 76, 60.

Дальнейшие действия зависят от способа выбытия:

- если это продажа, то отражается продажная стоимость проводкой Дт62 Кт91.1, начисляется НДС к уплате с продажной стоимости Дт91.2 Кт68;
- если это безвозмездная передача, то начисляется НДС от рыночной цены на аналогичный объект ОС;
- если это списание, то определяется возможность и необходимость оприходования деталей, узлов, оставшихся от разборки и демонтажа основного средства, МЦ ставятся на приход проводкой Дт10 Кт91.1;
- если это внесение объекта в уставный капитал другой организации, то остаточная стоимость ОС с кредита счета 01.2 переносится в дебет счета 76, при этом данная операция считается финансовым вложением и отражается проводкой Дт58 Кт76.

После проведения указанных проводок на счете 91 можно определить финансовый результат от выбытия основного средства – это может быть прибыль или убыток, который отражается на счете 99.

Для большего понимания процесса учета выбытия ОС при реализации за плату

рассмотрим следующий пример:

Организация демонтировала объект с последующей реализацией оставшихся строительных материалов:

- первоначальная стоимость – 214 729 руб.;
- амортизация – 163 783 руб.;
- накопленный убыток от обесценения на момент выбытия – 15 000 руб.;
- ликвидационная стоимость – 10 000 руб.;
- расходы на демонтаж станка согласно резерву – 50 000 руб. (с привлечением сторонней организации).

Тогда следует отразить следующие бухгалтерские проводки:

Таблица 2.14 – Бухгалтерские проводки по выбытию ОС

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
1	02 «Амортизация основных средств»	01 «Основные средства»	163 783	Учет амортизационных отчислений
2	02 «Амортизация основных средств»	01 «Основные средства»	15 000	Списан накопленный убыток от обесценение
3	96 «Резервы предстоящих расходов»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50 000	Затраты по демонтажу
4	91.2 «Прочие расходы»	01 «Основные средства»	35 946	Перенос остаточной стоимости
5	10 «Материалы»	91.1 «Прочие доходы»	10 000	Оприходованы стройматериалы по рыночной цене
6	99 «Прибыли и убытки»	91.2 «Прочие расходы»	25 946	Отражен финансовый результат ликвидации ОС

Таким образом, процесс выбытия основных фондов означает процедуру снятия с баланса предприятия. Организация может списать актив, продать его, подарить, внести в уставный капитал другой организации. В каждом случае необходимо оформить соответствующие документы и отразить на бухгалтерских счетах соответствующие суммы с помощью проводок.

Вывод по разделу два

Таким образом, организации должны будут перейти на федеральный стандарт при учете операций с основными средствами. Это поможет привести в соответствие национальный стандарт международному.

В порядке практического применения проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» выделим ряд изменений, совершенствующих требования организации учетного процесса.

На этапе приобретения основного средства нормативы, регламентирующие формирование затрат, преобразованы и выделены в отдельный проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения», исходя из которого предусматривается расширение и более детальное уточнение перечня затрат, формирующих стоимость незавершенных капитальных вложений, включая нововведение оценочного обязательства по демонтажу имущества.

Регламент первоначального признания основного средства в целом сохранил порядок, действующий в текущем стандарте ПБУ 6/01, в отношении понятия единицы учета и критериев признания. При этом всё же заменяя стоимостной критерий оценки ОС на критерий существенности, оцениваемый профессиональным суждением специалиста, что в свою очередь несёт необходимость повышения квалификации бухгалтеров.

Касаемо новых правил амортизации объектов основных средств впервые введено понятие «ликвидационная стоимость», которая, согласно п. 32 проекта, должна определяться при признании основного средства наряду со сроком полезного использования и способом начисления амортизации. А также, в соответствии с проектом ФСБУ «Основные средства» п. 28, начисление амортизации по объекту основных средств не приостанавливается по каким бы то ни было причинам.

В отношении последующей оценки основных средств новацией проекта ФСБУ является вариантность списания сумм дооценки, учтенной в составе капитала организации, которая предполагает единовременное списание при прекращении признания основного средства либо постепенное списание суммы дооценки по

мере начисления амортизации дооцененного объекта основных средств.

Также в будущем стандарте введен ранее не использовавшийся пункт о необходимости ежегодной проверки на обесценение в порядке, установленном МСФО.

Заключительный этап учета объектов основных средств отражается процессом выбытия актива. Данный этап затрагивает результаты применения нового порядка ведения учета к предшествующим стадиям жизненного цикла основного средства.

Эти изменения выражаются в момент выбытия объекта путем продажи в необходимости переклассификации основного средства в долгосрочный актив к продаже в момент прекращения его эксплуатации в связи с подготовкой к продаже.

Также на этом этапе следуют учесть затраты на демонтаж, в той части, что не были признаны в составе оценочных обязательств.

В части оценки после признания в момент выбытия актива аналогично накопленной амортизации накопленная сумма обесценения списывается на его первоначальную себестоимость. В случае же выбора организацией модели учета с переоценкой, результаты накопленной дооценки могут списываться на нераспределенную прибыль в момент прекращения признания ОС согласно положениям учетной политики организации.

Таким образом, проект ФСБУ «Основные средства» по структуре и содержанию приближен к МФСО 16 «Основные средства», но при этом учитывает достижения отечественной теории и практики бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Несмотря на сложности реализации предстоящей реформы, она необходима. Бухгалтерская отчетность в соответствии с новыми стандартами будет достовернее отражать реальную стоимость бизнеса, что увеличит шансы привлечения инвесторов, что, в конечном итоге, будет способствовать ускорению интеграции России в мировую финансовую систему.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной выпускной квалификационной работе были проанализированы современные проблемы реформирования отечественной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета на базе МСФО; рассмотрена программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета; проведен сравнительный анализ положений действующего стандарта и проекта – определены сходства и различия в признании, оценке, способах амортизации основных средств.

В первом разделе выпускной квалификационной работы приведены теоретические аспекты и современное состояние процесса реформирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации, во втором – порядок практического применения проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства». Подводя итоги проведенных исследований, выделим основные тезисы работы:

1) основными средствами признаются активы, которые используются в производственной деятельности, для управленческих нужд или представляются предприятием за плату во временное владение, которые способны приносить доходы в будущем, последующая перепродажа которых не предполагается.

2) основными нормативными документами, регулирующими порядок учета основных средств, являются: Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Приказ Минфина России № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», Приказ Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».

3) для сближения российских стандартов с международными был разработан проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства», который станет применяться с 2020 года в обязательном порядке.

4) проект во многом близок к международным стандартам ведения учета. К основным изменениям можно отнести:

- вычленение понятия «Незавершенные капитальные вложения» с собственным проектом порядка ведения учета;
- выделение отдельной категории «биологические активы»;
- появление новых определений такие как: оценочное обязательство по затратам на ликвидацию, ликвидационная стоимость, существенность, справедливая стоимость;
- лимит стоимости заменен на критерий существенности;
- регулярная проверка основных средств на обесценение.

Для реализации поставленной цели работы был сформулирован ряд задач, направленных на ее выполнение. Рассмотрим детально порядок решения каждой из задач.

Начальным этапом формирования представления тематики предстоящей работы явилось рассмотрение элементов процесса реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. В процессе изучения таких документов, как концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180, план Министерства финансов Российской Федерации на 2012 – 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 – 2020 гг., утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83н, а также исследования отечественных авторов в области реформирования системы бухгалтерского учета в Российской Федерации были выявлены предпосылки, выделены этапы и определено современное положение реформы на сегодняшний день.

Следующим шагом исследования стала детальная проработка положений стандартов бухгалтерского учета ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения», ФСБУ «Основные средства», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» на предмет выявления сходства и различия в регу-

лировании учетного процесса основных средств. Результат работы определен в формате табличного материала по каждой стадии жизненного цикла основного средства в разрезе учетных положений каждого приведенного стандарта. Сформулированы определяющие расхождения и новации проектов стандартов для упрощения трактования нормативных документов.

На заключительном этапе работы разрабатывается порядок практического применения выявленных нововведений в организации учета основных средств на смоделированном примере жизненного цикла одного основного средства за несколько отчетных периодов. Проработанные хозяйственные операции могут послужить дополнительным источником информации для свободного принятия к обязательному исполнению будущих федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Таким образом, по результатам сравнительного анализа положений отечественных, международных учетных стандартов и ФСБУ, предполагаемого к внедрению, выявлен ряд принципиальных различий между существующими подходами. Существующая дисгармония во многом предопределяет различия, на текущий момент прослеживаемые и в прочих ключевых аспектах бухгалтерского учета данной категории активов, как: порядок определения срока полезного использования, методы начисления амортизации, вопросы оценки, порядок отражения в системе бухгалтерского учета коммерческой организации фактов хозяйственной жизни, связанных с движением объектов и др.

Подводя итоги проведенной работы, опираясь на выводы, сформулированные по завершению каждого раздела, и решенные задачи, поставленную цель исследования можно считать выполненной.

Не вызывает сомнений, что введение новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, разработанных на основе международных стандартов финансовой отчетности, станет качественно новым этапом развития отечественного бухгалтерского учета. Таким образом, проект ФСБУ «Основные средства» по структуре и содержанию приближен к МФСО 16 «Основные средства», но при этом учиты-

вает достижения отечественной теории и практики бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая) от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ // Гарант [Электронный ресурс] (дата обращения 13.03.2019).

2 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 года № 117-ФЗ // Гарант [Электронный ресурс] (дата обращения 13.03.2019).

3 Федеральный закон от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Гарант [Электронное издание] (дата обращения 14.03.2019).

4 Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ // Гарант [Электронный ресурс] (дата обращения 14.03.2019).

5 Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // Гарант [Электронное издание] (дата обращения 14.03.2019).

6 Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 года № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // Гарант [Электронный ресурс] (дата обращения 15.03.2019).

7 Адамов, Н.А. Процедуры внутрихозяйственного контроля / Н.А. Адамов // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 24. – С. 34–45

8 Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / В.П. Астахов. – М.: Инфра-М, 2018. – 354 с.

9 Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие. / В.П. Астахов. – М.: Инфра-М, 2017. – 960 с.

10 Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А. Бабаев. – М.: Ось-89, 2017. – 392 с.

- 11 Бердникова, Л.Ф. О вопросах методики анализа основных средств организации / Л.Ф. Бердникова // Вектор науки ТГУ. – 2016. – № 3.
- 12 Безруких, П.С. Бухгалтерский учет: учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский. – М.: Бухгалтерский учет, 2018. – 719 с.
- 13 Болдина, А.А. Бухгалтерский учет: учебник / А.А. Болдина. – М.: Юнити-Дана, 2016. – 412 с.
- 14 Видяпин, В.И. Бухгалтерский учет: учебник / В.И. Видяпин. – СПб.: Питер, 2016. – 346 с.
- 15 Волкова, М. Учет строительных материалов / М. Волков // Бюджетные организации: бухгалтерский учет. – 2017. – № 11. – С. 78–84.
- 16 Воронченко, Т.В. Теория бухгалтерского учета / Т.В. Воронченко. – М.: Издательство Юрайт, 2015. – 276 с.
- 17 Гетьман, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова. – М.: Дашков и К, 2015. – 496 с.
- 18 Гусев, Т.М. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Т.М. Гусев, Т.Н. Шеин. – М.: Проспект, 2017. – 378 с.
- 19 Демченко, А.С. Учет материалов на предприятиях / А.С. Демченко // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – № 2. – С. 33–39.
- 20 Дранкин, А.П. Конвергенция международных стандартов финансовой отчетности и федеральных стандартов бухгалтерского учета / А.П. Дранкин // Молодой ученый. – 2018. – № 44. – С. 70–73.
- 21 Елисеева, А.А. Новое в ПБУ: учет основных средств / А.А. Елисеева // Молодой ученый. – 2017. – № 12. – С. 282–283.
- 22 Есимкулова, З.Б. Учет и оценка основных средств / З. Б. Есимкулова // Актуальные вопросы экономических наук: материалы II междунар. науч. конф.– Уфа: Лето, 2013. – С. 59–62.
- 23 Жарылынгасова, Б.Т. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / Б.Т. Жарылынгасова. – М.: КноРус, 2016. – 496 с.
- 24 Иванов, А. Е. Учет оценочных обязательств по предстоящей ликвидации

основных средств в 2017 и 2018 гг.: новации проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» / А.Е. Иванов //Международный финансовый учет – 2017. – № 9. – С. 532–550.

25 Иванов, А. Е. Учет переоценки основных средств в 2017 и 2020 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» / А.Е. Иванов, О.Г. Никитина // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 6. – С. 58–67.

26 Камышанов, П.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету / П.И. Камышанов. – М.: Элиста: Джангар, 2017. – 560 с.

27 Козлов, Е.П. Бухгалтерский учет: учебник / Е.П. Козлов. – М.: Финансы и статистика, 2017. – 371 с.

28 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: Инфра-М, 2016. – 342 с.

29 Кондраков, Н.П. Учет, анализ и аудит: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: Просвещение, 2016. – 640 с.

30 Лаврова, Ю.С. Особенности учета в торговых организациях / Ю.С. Лаврова // Бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – № 11. – С. 45–52.

31 Ларионов, А.Д. Бухгалтерский учет: учебник / А.Д. Ларионов, А.И. Нечитайло. – М.: Проспект, 2018. – 399 с.

32 Макальская, М.Л. Бухгалтерский учет: учебник / М.Л. Макальская, И.А. Фельдман. – М.: Высшее образование, 2016. – 433 с.

33 Маркин, Ю.П. Экономический анализ: учебное пособие / Ю.П. Маркин. – М.: Омега-Л, 2017. – 450 с.

34 Мельникова, Т.В. Методика проведения анализа основных средств организации / Т.В. Мельникова // Молодой ученый. – 2015. – № 8. – С. 570–573.

35 Опыт применения МСФО в РФ [Электронный ресурс] // Институт независимой оценки: официальный сайт (дата обращения 13.03.2019).

36 Патров, В.В. Бухгалтерский учет в строительстве / В.В. Патров // Бухучет. – 2014. – № 16. – С. 14–19.

37 Переход на МСФО в России [Электронный ресурс] // KPMG в России:

официальный сайт (дата обращения 16.03.2019).

38 Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства». [Электронный ресурс] // НРБУ БМЦ: официальный сайт (дата обращения: 29.03.2019).

39 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / Г.В. Савицкая. – М.: Новое знание, 2016. – 704 с.

40 Семенихин, В.В. Учет материалов по договору мены / В.В. Семенихин // Семинар для бухгалтера. – 2014. – № 12. – С. 76–79.

41 Сергеев, И.В. Экономика предприятия: учебное пособие / И.В. Сергеев. – М.: Инфра-М, 2018. – 304 с.

42 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: учебник / Я.В. Соколов. – М.: Проспект, 2016. – 369 с.

43 Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2018. – 401 с.

44 Суглобов, А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.Е. Суглобов. – М.: Кнорус, 2016. – 385 с.

45 Столяров, Д.А. Первичный учет в торговле [Текст] / Столяров Д.А. // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2011. – С. 25-26

46 Столяров, Д.В. Первичный учет основных средств / Столяров Д.В. // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2018. – № 4. – С. 32–34

47 Толбина, Н.В. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное пособие / Н.В. Толбина. – М.: Академия, 2017. – 471 с.

48 Трансформация отчетности по МСФО [Электронный ресурс] // Финансовый директор: официальный сайт (дата обращения 16.03.2019).

49 Туякова, З.С. Бухгалтерский учет в торговом предприятии / З.С. Туякова. // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 10. – С. 56–61.

50 Чижова, Л.П. Первичные документы / Л.П. Чижова, А.В. Кеменов // Бухучет в строительных организациях. – 2017. – № 2.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

ПРОЕКТ ФСБУ «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

«Основные средства»

I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций.
2. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора.
3. Настоящий Стандарт не применяется в отношении:
 - а) животных и растений (за исключением плодоносящих растений), используемых для получения сельскохозяйственной продукции;
 - б) объектов, использование которых прекращено и возобновление не предполагается в связи с принятием решения об их продаже, включая продажу остающихся от их разборки материальных ценностей;
 - в) объектов, находящихся в процессе создания, приобретения, получения, до момента приведения объекта в то место и в то состояние, в которых организация намерена его использовать (далее – незавершенные капитальные вложения).
4. Основными средствами являются активы, характеризующиеся совокупностью следующих признаков:
 - а) актив имеет материально-вещественную форму;
 - б) актив предназначен организацией для использования в ходе ее обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование, для управленческих нужд, либо для использования в целях деятельности некоммерческой организации;
 - в) актив предназначен организацией для использования в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
 - г) актив представляет собой завершенный готовый к эксплуатации объект и находится в том месте и в том состоянии, в которых организация намерена его использовать.В случае изменения способа получения экономических выгод от основного средства так, что оно больше не характеризуется совокупностью указанных в настоящем пункте признаков, организация переклассифицирует основное средство в другой соответствующий актив. При этом приближение предполагаемого момента окончания использования основного средства (когда до этого момента остается менее 12 месяцев) не является основанием для переклассификации основного средства в другой актив.
5. Особенности бухгалтерского учёта арендованных и переданных в аренду основных средств устанавливаются нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учёту аренды.
6. Организация вправе не применять настоящий Стандарт в отношении объектов основных средств стоимостью в пределах установленного организацией лимита, при условии, что организация

списывает балансовую стоимость соответствующих капитальных вложений по их завершении на расходы, и раскрывает данный факт с указанием установленного стоимостного лимита в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отраслевые стандарты бухгалтерского учета могут устанавливать дополнительные к установленному настоящим пунктом критерии, при соблюдении которых организация вправе не применять настоящий Стандарт.

7. В настоящем Стандарте используются термины в следующих значениях:

Группа основных средств – совокупность однородных основных средств, выделенная для целей бухгалтерского учета, исходя из сходного характера их использования в деятельности организации. Группами основных средств могут быть: здания, сооружения, машины и оборудование, средства транспортные, инвентарь производственный и хозяйственный, другие группы.

Ликвидационная стоимость – расчетная сумма, которую организация получила бы от выбытия основного средства (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие, как если бы основное средство уже достигло конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

Срок полезного использования – это:

а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или

б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

II. Признание и единица учета

8. Основное средство признается в бухгалтерском учете путем переклассификации актива из незавершенных капитальных вложений в основные средства в тот момент, когда объект готов к эксплуатации и находится в том месте и в том состоянии, в которых организация намерена его использовать.

9. В случае изменения способа получения экономических выгод от ранее признанного основного средства так, что оно больше не характеризуется совокупностью признаков, указанных в пункте 4 настоящего Стандарта, организация переклассифицирует основное средство в другой соответствующий актив.

10. Единицей учета основных средств является инвентарный объект, если иное не установлено настоящим пунктом.

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Единицей учета основных средств является часть инвентарного объекта, имеющая отличающийся срок полезного использования.

11. Единицы учета основных средств, определенные изначально при их признании, могут впоследствии изменяться исходя из новых обстоятельств.

III. Оценка

12. Основные средства признаются по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основного средства является балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений, сформированная в соответствии с установленными правилами их учета к моменту их завершения, когда актив переклассифицируется из незавершенных капитальных вложений в основные средства.

13. Основные средства оцениваются на отчетную дату по балансовой стоимости. Балансовая стоимость основного средства рассчитывается как его первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения. Первоначальная стоимость и накопленная амортизация основного средства могут переоцениваться в соответствии с настоящим Стандартом.

14. Организация осуществляет выбор одного из двух способов учета в отношении каждой группы основных средств – с переоценкой либо без переоценки. Выбранный способ учета применяется ко всей группе основных средств. Организация не вправе применять разные способы учета к основным средствам, входящим в одну группу.

В случае изменения способа учета основных средств, такое изменение применяется перспективно.

15. При использовании способа учета без переоценки, первоначальная стоимость основного средства, по которой оно было признано, и суммы начисленной по нему амортизации впоследствии не изменяются, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Стандартом.

16. При использовании способа учета с переоценкой балансовая стоимость основного средства регулярно переоценивается до его справедливой стоимости. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.

Основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование и (или) получения дохода от прироста стоимости, (далее – инвестиционная недвижимость), переоцениваются в порядке, предусмотренном пунктом 17 настоящего Стандарта. Основные средства, не являющиеся инвестиционной недвижимостью, переоцениваются в порядке, предусмотренном пунктами 18 – 21 настоящего Стандарта.

17. В случае применения способа учета с переоценкой в отношении инвестиционной недвижимости организация должна применять такой способ учета в отношении всей имеющейся инвестиционной недвижимости. Переоценка инвестиционной недвижимости производится на каждую отчетную дату. При этом первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости (в том числе ранее переоцененная) переоценивается до его справедливой стоимости. Изменения стоимости в результате указанной переоценки относятся на финансовый результат в качестве дохода или расхода периода.

18. В случае применения способа учета с переоценкой первоначальная стоимость и накопленная амортизация основного средства регулярно пересчитываются таким образом, чтобы балансовая стоимость основного средства равнялась его справедливой стоимости.

Периодичность проведения переоценок выбирается для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из степени изменений их справедливой стоимости так, чтобы балансовая стоимость переоцениваемых основных средств существенно не отличалась от их справедливой стоимости. Переоценка проводится по состоянию на конец отчетного года, за исключением случаев ее проведения чаще, чем один раз в год.

19. При переоценке основного средства пересчет его первоначальной стоимости и накопленной амортизации осуществляется пропорциональным способом или способом обнуления амортизации.

При применении пропорционального способа первоначальная стоимость и накопленная амортизация основного средства пересчитываются пропорционально таким образом, чтобы балансовая стоимость основного средства после переоценки равнялась справедливой стоимости основного средства. Пропорциональный способ применяется, например, к производственному оборудованию.

При применении способа обнуления амортизации первоначальная стоимость основного средства уменьшается на сумму накопленной амортизации по данному основному средству на дату переоценки. После этого первоначальная стоимость основного средства пересчитывается до его справедливой стоимости. Способ обнуления амортизации применяется, например, к недвижимости.

20. Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки основных средств отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток), за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения основных средств, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка). Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки основных средств признается доходом этого периода в составе прибыли (убытка) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки основных средств, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка).

Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки основных средств признается расходом этого периода в составе прибыли (убытка), за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает суммы дооценки основных средств, отраженные в прошлых периодах в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток). Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки

основных средств отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлых периодах суммы дооценки основных средств.

21. Суммы переоценки основных средств, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют на сальдовой основе накопленный результат дооценки основных средств, который отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала. Указанный результат списывается на нераспределенную прибыль одним из следующих способов:

- а) одновременно при списании основного средства, по которому была накоплена дооценка;
- б) по мере начисления амортизации по основному средству. В таком случае сумма накопленной дооценки, подлежащая списанию на нераспределенную прибыль, определяется как положительная разница между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости основного средства с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости основного средства без учета переоценок.

22. В случае изменения предназначения объекта недвижимости, в отношении которого применяется способ учета с переоценкой, так, что объект, ранее относившийся к инвестиционной недвижимости, более к ней не относится, либо наоборот, объект, ранее не относившийся к инвестиционной недвижимости, теперь к ней относится (без изменения классификации актива в качестве основного средства), балансовая стоимость такого основного средства на момент изменения его предназначения считается его первоначальной стоимостью.

23. В случае если меняется расчетная величина оценочного обязательства по будущему демонтажу и утилизации основного средства и восстановлению окружающей среды, включенная в стоимость незавершенных капитальных вложений, которые в последствии были переклассифицированы в основное средство, то указанное изменение относится на изменение первоначальной стоимости такого основного средства.

В случае если уменьшение первоначальной стоимости основного средства в соответствии с настоящим пунктом приводит к тому, что балансовая стоимость основного средства становится равной нулю, то дальнейшее уменьшение оценочного обязательства относится на финансовые результаты текущего периода в качестве дохода.

IV. Амортизация

24. Балансовая стоимость основного средства погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом. Амортизация отражается в бухгалтерском учете обособленно от первоначальной стоимости основного средства и не изменяет эту стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленную амортизацию, – который вычитается из первоначальной стоимости основного средства при определении его балансовой стоимости.

25. Начисление амортизации по основным средствам производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

26. Не подлежат амортизации основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, например, земельные участки (за исключением случаев, когда период использования земельного участка ограничен), объекты природопользования, музейные предметы, коллекции.

27. Не подлежит амортизации инвестиционная недвижимость в случае применения в отношении нее способа учета с переоценкой.

28. Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем признания основного средства. Начисление амортизации после начала ее начисления не приостанавливается (в том числе в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств), если иное не установлено настоящим пунктом.

Начисление амортизации приостанавливается в случае, если ликвидационная стоимость основного средства оказалась равной или превысила его балансовую стоимость. Если в указанном случае ликвидационная стоимость впоследствии становится ниже балансовой стоимости основного средства, начисление амортизации возобновляется.

29. Срок полезного использования основного средства определяется исходя из:
- а) ожидаемого периода использования с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации;
 - б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
 - в) ожидаемого морального устаревания, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;
 - г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.
30. Ликвидационная стоимость основного средства считается равной нулю, если:
- а) не ожидается поступлений от выбытия основного средства (в том числе от продажи остающихся от его выбытия материалов) в конце срока полезного использования;
 - б) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не является существенной;
 - в) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не может быть определена.
31. В течение отчетного года амортизация по основным средствам начисляется ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы, если иное не установлено настоящим пунктом.
- Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может:
- начислять годовую сумму амортизации единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные организацией;
 - начислять амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря единовременно в размере первоначальной стоимости таких объектов при их принятии к бухгалтерскому учету.
32. Срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ амортизации (далее – параметры амортизации) основного средства определяются при признании основного средства.
- Параметры амортизации подлежат проверке ежегодно в конце отчетного года, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о возможном их изменении, и при необходимости изменяются. Изменения параметров амортизации основных средств отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.
33. Организация выбирает тот способ амортизации, который наиболее точно отражает предполагаемые особенности получения будущих экономических выгод от использования основного средства.
34. Сумма амортизации основного средства за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость основного средства оказалась равной его ликвидационной стоимости.
35. Основные средства, срок полезного использования которых установлен в единицах времени, амортизируются линейным способом либо способом уменьшаемого остатка.
36. Основные средства, срок амортизации которых установлен в натуральных единицах, амортизируются пропорционально объему продукции (работ, услуг).
37. При использовании линейного способа начисление амортизации производится таким образом, чтобы равномерно распределить подлежащую амортизации стоимость основного средства в течение его срока полезного использования. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью основного средства к его оставшемуся сроку полезного использования.
38. При использовании способа уменьшаемого остатка начисление амортизации производится таким образом, чтобы суммы амортизации за одинаковые по продолжительности периоды уменьшались по мере течения срока полезного использования основного средства. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающую систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах.

Продолжение приложения А

39. При использовании способа пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизации производится таким образом, чтобы равномерно распределить подлежащую амортизации стоимость основного средства в течение его срока полезного использования, выраженного в натуральных единицах количества продукции (объема работ, услуг). При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как произведение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью основного средства на отношение натурального показателя количества продукции (объема работ, услуг) в отчетном периоде к выраженному в этих же единицах оставшемуся сроку полезного использования основного средства.

40. Амортизация начисляется по единицам учета основных средств. Амортизация может начисляться по совокупности единиц учета основных средств, имеющих одинаковые параметры амортизации.

V. Обесценение

41. Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности.

42. Обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от стоимости основного средства и не изменяет эту стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленное обесценение, которое, наряду с накопленной амортизацией, вычитается из стоимости при определении балансовой стоимости основного средства.

VI. Выбытие

43. Балансовая стоимость основного средства, которое выбывает или не способно приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета.

Списание основного средства может быть обусловлено, в частности:

а) прекращением эксплуатации основного средства вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив возобновления эксплуатации или продажи;

б) передачей основного средства другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей во вклад в капитал другой организации, передачей в финансовую аренду, передачей в некоммерческую организацию и др.;

в) физическим выбытием основного средства в связи с его утратой, аварией, стихийным бедствием и др.;

г) истечением нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации основного средства, в результате чего его использование организацией становится невозможным;

д) прекращением организацией деятельности, в которой использовалось основное средство, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности;

е) другими обстоятельствами.

44. Основное средство подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором оно выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды. При списании балансовой стоимости основного средства вся накопленная амортизация и накопленное обесценение по нему списываются за счет первоначальной стоимости основного средства.

45. Затраты на демонтаж основных средств, превышающие сумму соответствующего оценочного обязательства, признаются расходами периода, в котором эти затраты были понесены.

46. Результатом от выбытия основного средства является разница между суммой списываемой балансовой стоимости основного средства и затрат на его выбытие с одной стороны и поступлениями от выбытия основного средства – с другой.

Результат от выбытия основных средств включается в состав расходов (доходов) периода, в котором списывается основное средство.

VII. Раскрытие информации в отчетности

47. В бухгалтерском балансе с учетом существенности отражается балансовая стоимость инвестиционной недвижимости и основных средств, не являющихся инвестиционной недвижимостью.

48. В отчете о финансовых результатах с учетом существенности отражается:

- а) чистый результат от выбытия основных средств за отчетный период;
- б) чистый результат переоценки основных средств, отнесенной на доходы (расходы) отчетного периода;
- в) чистый результат переоценки основных средств, отнесенной в отчетном периоде на капитал;
- г) чистый результат обесценения основных средств и восстановлении обесценения, отнесенного на расходы (доходы) отчетного периода;
- д) сумма обесценения основных средств, отнесенного в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки.

Указанные в настоящем пункте показатели могут объединяться в отчете о финансовых результатах с аналогичными показателями по другим внеоборотным активам, в частности, по нематериальным активам.

49. В отчете об изменении капитала с учетом существенности отражается информация о результатах переоценки основных средств и изменениях учетной политики в отношении основных средств, повлиявших на увеличение или уменьшение капитала.

50. В отчете о движении денежных средств с учетом существенности раскрывается информация о денежных потоках организации от операций, связанных с движением основных средств за отчетный период.

51. В пояснениях к бухгалтерскому балансу с учетом существенности раскрывается информация:

- а) о балансовой стоимости основных средств по группам в разрезе первоначальной стоимости (в том числе переоцененной), накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, а также изменения указанных показателей за отчетный период по видам изменений (поступления, выбытия, переоценки, амортизация, обесценение и др.);
- б) о балансовой стоимости амортизируемых и не амортизируемых основных средств;
- в) о пригодных для использования не используемых основных средствах, когда это не связано с сезонными особенностями;
- г) об основных средствах, переданных и полученных в аренду;
- д) об ограничениях (обременениях) имущественных прав организации на основные средства (залог, сервитут, арест и др.).

52. В отношении основных средств, для которых применяется способ учета с переоценкой, раскрывается:

- а) дата проведения последней переоценки;
- б) привлечение независимого оценщика к проведению оценки;
- в) методы и допущения, использованные при определении справедливой стоимости, с указанием степени использования наблюдаемых рыночных цен;
- г) оценочная информация о балансовой стоимости переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности при использовании способа учета без переоценки;
- д) способы пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации переоцениваемых основных средств;
- е) накопленный результат дооценки основных средств, не списанный в нераспределенную прибыль, с указанием способа списания этого результата в нераспределенную прибыль.

53. В составе информации об учетной политике в отношении основных средств раскрывается информация:

- а) об установленных способах оценки групп основных средств;
- б) о способах начисления амортизации по группам основных средств;
- в) об изменении параметров амортизации основных средств;
- г) иная информация, необходимая для понимания представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей, связанных с основными средствами.

54. Организация раскрывает предусмотренную международными стандартами финансовой отчетности информацию об обесценении основных средств.

VIII. Переходные положения

55. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт до указанного срока, при условии раскрытия этого факта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

56. Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено пунктами 57, 59 настоящего Стандарта.

57. Организация вправе в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с настоящим пунктом. Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость, признанная до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшимися правилами, за вычетом накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с настоящим Стандартом исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии с пунктом 29 настоящего Стандарта.

Настоящий пункт применяется также в отношении расходов будущих периодов и других активов, учтенных в соответствии с ранее применявшимися правилами, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны классифицироваться как основные средства.

В случае применения организацией способа учета с переоценкой организация, применяющая настоящий пункт, должна провести на дату единовременной корректировки переоценку основных средств, к которым применяется данный способ учета, и признать соответствующий накопленный результат дооценки основных средств (при наличии) в составе капитала, скорректировав (при необходимости) аналогичный показатель, сформированный до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшимися правилами.

Балансовая стоимость объектов, которые в соответствии с ранее применявшимися правилами учитывались в составе основных средств, но в соответствии с настоящим Стандартом таковыми не являются, списывается в рамках единовременной корректировки на нераспределенную прибыль, за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой соответствующий класс активов.

58. Все изменения балансовой стоимости основных средств в связи с началом применения настоящего Стандарта, которые не могут быть соотнесены с изменениями других статей бухгалтерского баланса, относятся на нераспределенную прибыль.

59. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может начать применять настоящий Стандарт перспективно, то есть, только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.

60. Организация раскрывает примененный ею порядок изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт.

ПРОЕКТ ФСБУ «НЕЗАВЕРШЕННЫЕ КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ»



Разработан

Некоммерческой организацией

ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»
(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)

ПРОЕКТ

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

«Незавершенные капитальные вложения»

I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о незавершенных капитальных вложениях организаций.

2. В целях настоящего Стандарта под незавершенными капитальными вложениями понимаются затраты организации, понесенные ею в целях приобретения, создания, улучшения, восстановления основных средств и других внеоборотных активов, имеющих материально-вещественную форму, (далее – внеоборотные материальные активы) до момента приведения соответствующего объекта в то место и (или) в то состояние, в которых организация намерена его использовать.

3. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора.

II. Признание

4. Капитальное вложение признается в качестве актива в тот момент, когда организацией понесены затраты, при соблюдении условий, установленных пунктом 5 настоящего Стандарта. Под затратами понимается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) у нее обязательств. При этом не считается затратами предоплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В целях настоящего Стандарта к осуществлению организацией затрат приравнивается выпуск ею собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличение уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда и т.п.), а также получение некоммерческой организацией имущества в качестве целевого финансирования или безвозмездное получение коммерческой организацией имущества от ее акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию).

5. Капитальные вложения признаются в качестве актива при одновременном соблюдении следующих условий:

а) существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (далее – продолжительный период);

б) сумма понесенных затрат или приравниваемая к ней величина может быть определена.

При соблюдении условий, установленных настоящим пунктом, капитальные вложения признаются в качестве актива вне зависимости от того, осуществлены ли соответствующие затраты при первоначальном создании (приобретении) внеоборотных материальных активов или при последующем восстановлении или улучшении их.

III. Оценка при признании

6. Капитальные вложения признаются по сумме фактических затрат организации на их осуществление. Стоимость незавершенных капитальных вложений формируется по мере осуществления соответствующих затрат, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 5 настоящего Стандарта.

7. К затратам, формирующим стоимость незавершенных капитальных вложений, в частности, относятся затраты на:

- а) приобретение объектов, предназначенных непосредственно для использования в качестве внеоборотных материальных активов;
- б) приобретение объектов, требующих монтажа, достройки, доработки, дооборудования, модификации для их использования в качестве внеоборотных материальных активов;
- в) приобретение сырья, материалов, комплектующих, запчастей, запасных компонентов и других аналогичных объектов, необходимых для создания, улучшения, восстановления внеоборотных материальных активов;
- г) строительство, сооружение, изготовление внеоборотных материальных активов;
- д) затраты на программное обеспечение, необходимое для осуществления капитальных вложений, за исключением случаев его признания в качестве нематериальных активов;
- е) подготовку территории под строительство внеоборотных материальных активов, включая снос расположенных на ней строений (за исключением сноса объектов, признававшихся ранее активами организации);
- ж) подготовку необходимой проектной, рабочей и прочей технической документации (архитектурных проектов, технических заключений, разрешений и др.);
- з) осуществление авторского надзора;
- и) монтаж, установку внеоборотных материальных активов;
- к) достройку, доработку, дооборудование, модификацию, модернизацию, реконструкцию, ремонт, техобслуживание, техосмотр и иные аналогичные действия с внеоборотным материальным активом, улучшающие его функциональные качества и (или) обеспечивающие возможность его использования на следующий продолжительный период;
- л) доставку и приведение внеоборотного материального актива в то место и (или) в то состояние, в которых организация намерена его использовать;
- м) проверку надлежащего функционирования (тестирование) объекта с целью ввода его в эксплуатацию;
- н) иные действия, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 5 настоящего Стандарта

8. При признании затрат, указанных в пункте 7 настоящего Стандарта, в стоимость незавершенных капитальных вложений, в частности, включается:

- а) стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг с целью использования их при осуществлении капитальных вложений;
- б) балансовая стоимость других активов организации (например, запасов), списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений (за исключением стоимости признававшихся активами строений, сносимых с целью подготовки территории под строительство);
- в) амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, затраты на обеспечение эксплуатации таких активов, поддержание их в рабочем состоянии;
- г) заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, включая любые оценочные обязательства, возникающие в связи с использованием организацией труда этих работников, а также все связанные с указанными вознаграждениями обязательные социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.) и иные выплаты, в том числе, в пользу третьих лиц;
- д) проценты и другие долговые затраты, которые в установленном порядке подлежат включению в стоимость актива;
- е) невозмещаемые в соответствии с законодательством суммы налогов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей в бюджет, уплачиваемых (подлежащих уплате) организацией в связи с осуществлением капитальных вложений;

ж) величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке.

9. Стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпункте а) пункта 8 настоящего Стандарта, определяется с учетом любых скидок, уступок, премий и иных поощрений, предоставляемых (подлежащих предоставлению) организации или организацией, вне зависимости от формы их предоставления.

10. Стоимость имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпункте а) пункта 8 настоящего Стандарта, приобретаемых у других лиц на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, считается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат в течение периода отсрочки (рассрочки).

11. Стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпункте а) пункта 8 настоящего Стандарта, оплачиваемых полностью или частично неденежными средствами, считается (в соответствующей части) справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности. В случае невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг стоимостью приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг, считается их справедливая стоимость.

В случае невозможности определения справедливой стоимости как передаваемых, так и приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг стоимостью приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг, считается балансовая стоимость списываемых активов, фактические затраты на выполнение работ, оказание услуг, а также на осуществление сделки.

12. Стоимость имущества, которое коммерческая организация получает от своих акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию) или некоммерческая организация получает в качестве целевого финансирования, считается справедливая стоимость указанного имущества.

13. В случае если в ходе осуществления капитальных вложений организация получает сопутствующие нецелевые экономические выгоды, такие как компенсации от подрядчиков за ненадлежащее исполнение договоров, плата за пользование незадействованными площадями (например, под парковку автотранспорта), др., затраты на осуществление капитальных вложений учитываются за вычетом указанных поступлений.

В случае если при подготовке к эксплуатации объекта в ходе проверки его надлежащего функционирования (тестирования) были получены материальные ценности, которые организация способна продать или иным образом использовать (готовая продукция, вторичное сырье и др.), затраты на такое тестирование включаются в стоимость капитальных вложений за вычетом расчетной стоимости полученных ценностей. При этом расчетная стоимость полученных ценностей определяется исходя из их рыночной стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей или другой надежной информации, но не выше суммы затрат на проверку надлежащего функционирования (тестирование) объекта. В случае продажи полученных ценностей до момента переклассификации незавершенных капитальных вложений в основные средства или другой вид актива стоимость незавершенных капитальных вложений корректируется на разницу между фактической выручкой от продажи ценностей, уменьшенной на сумму расходов на продажу, и учтенной ранее расчетной стоимости этих ценностей.

14. В стоимость незавершенных капитальных вложений не включаются:

а) косвенные налоги, такие как налог на добавленную стоимость, акцизы, в случае если они подлежат возмещению в соответствии с законодательством;

б) затраты на текущее обеспечение эксплуатации внеоборотных материальных активов, поддержание их в рабочем состоянии (за исключением случаев использования этих активов в осуществлении капитальных вложений);

в) затраты на плановые ремонты внеоборотных материальных активов, повторяющиеся через непродолжительные периоды, (за исключением случаев использования этих активов в осуществлении капитальных вложений);

г) затраты на внеплановые ремонты внеоборотных материальных активов, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают функциональные качества и сроки использования активов, но не улучшают и не продлевают их;

д) затраты, обусловленные ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений, такие как сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;

е) затраты, обусловленные авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

ж) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений;

з) затраты, которые не могут быть непосредственно соотнесены с осуществлением капитальных вложений;

и) затраты на организацию торжественных, публичных, презентационных мероприятий по открытию новых производств, по продвижению новых продуктов или услуг, включая затраты на рекламу, пресс-конференции, выставки и пр.;

к) затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте или с новой категорией клиентов;

л) затраты на перемещение, удаление или ликвидацию ранее использовавшихся внеоборотных материальных активов организации, независимо от того, являются ли такие перемещение, удаление или ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений;

м) затраты на реструктуризацию деятельности;

н) затраты на обучение персонала;

о) иные затраты, не соответствующие условиям, установленным пунктом 5 настоящего Стандарта.

15. Организация проверяет незавершенные капитальные вложения на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности в отношении основных средств и других внеоборотных материальных активов.

IV. Переклассификация и списание

16. Незавершенные капитальные вложения по их завершении переклассифицируются в основные средства или другие внеоборотные материальные активы в тот момент, когда объект готов к эксплуатации и находится в том месте и (или) в том состоянии, в которых организация намерена его использовать.

В случае фактического начала эксплуатации части объекта незавершенных капитальных вложений до готовности объекта в целом, организация переклассифицирует в основное средство или другой внеоборотный материальный актив соответствующую часть незавершенных капитальных вложений.

17. Незавершенные капитальные вложения списываются при их выбытии или при неспособности приносить организации экономические выгоды в будущем. Списание незавершенных капитальных вложений может быть обусловлено в частности:

а) передачей соответствующих объектов имущества (имущественных прав) другим лицам в связи с продажей, меной, передачей во вклад в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию и др.;

б) физическим выбытием соответствующих объектов имущества в связи с утратой, аварией, стихийным бедствием и др.;

в) прекращением осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления и отсутствии возможности продажи незавершенных объектов;

г) другими обстоятельствами.

18. Затраты на демонтаж объектов в связи с выбытием незавершенных капитальных вложений, превышающие сумму соответствующего оценочного обязательства, признаются расходами периода, в котором эти затраты были понесены.

19. Результатом от выбытия незавершенных капитальных вложений является разница между суммой списываемой балансовой стоимости актива и затрат на выбытие объектов с одной стороны и поступлениями от их выбытия – с другой.

Результат от выбытия незавершенных капитальных вложений включается в состав расходов (доходов) периода, в котором списывается актив.

V. Раскрытие информации в отчетности

20. В бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов отражается балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений. При этом с учетом существенности отдельно отражается балансовая стоимость незавершенных капитальных вложений, относящаяся к разным видам внеоборотных материальных активов, которые организация намерена получить по завершении соответствующих капитальных вложений.

21. В отчете о финансовых результатах с учетом существенности отражается:

а) чистый результат от выбытия незавершенных капитальных вложений за отчетный период;

б) чистый результат обесценения незавершенных капитальных вложений и восстановлении обесценения, отнесенного на расходы (доходы) отчетного периода.

22. В отчете об изменении капитала с учетом существенности отражается информация об изменениях учетной политики в отношении капитальных вложений организации, повлиявших на увеличение или уменьшение капитала.

23. В отчете о движении денежных средств с учетом существенности раскрывается информация о денежных потоках организации от операций, связанных с капитальными вложениями организации за отчетный период.

24. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах с учетом существенности раскрывается информация необходимая для понимания представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей, связанных с капитальными вложениями организации, в том числе, с переклассификацией незавершенных капитальных вложений в основные средства или другие внеоборотные материальные активы.

25. Организация раскрывает информацию об обесценении незавершенных капитальных вложений исходя из соответствующих требований международных стандартов финансовой отчетности в отношении основных средств и других внеоборотных материальных активов.

VI. Переходные положения

26. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт до указанного срока, при условии раскрытия этого факта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

27. Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено пунктом 28 настоящего Стандарта.

28. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт перспективно, то есть, только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.

Организация раскрывает примененный ею порядок изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт.