

## СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

Завьялова Т.В.<sup>1</sup>, Гудожникова Е.В.<sup>1</sup>, Романова И.В.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Саранский кооперативный институт (филиал) АНОО ВО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», г. Саранск, e-mail: [tprnina@rambler.ru](mailto:tprnina@rambler.ru)

Процесс глобализации и сближения отечественной практики с международной происходит с 1998 года, когда была разработана и принята программа реформирования бухгалтерского учета в РФ. Данный процесс длился достаточно долго на протяжении 1998-2011 гг., когда стандарты МСФО были официально признаны на территории России. Переход России на МСФО был спровоцирован необходимостью выхода на мировой рынок, растущими потребностями западных инвесторов и кредиторов. Однако процесс сближения отечественных стандартов с международными продолжается и в настоящее время: перерабатываются действующие и разрабатываются новые стандарты по бухгалтерскому учету. В своей статье мы хотели бы провести сравнительный обзор бухгалтерской практики учета активов в России и за рубежом. Выявление различий позволяет подготовить информационное поле для проведения трансформации российской отчетности в соответствии с МСФО. Все это предопределило актуальность темы для данной статьи.

Ключевые слова: МСФО, ПБУ, активы, основные средства, нематериальные активы, запасы, трансформация, отчетность, учет, оценка, себестоимость.

## COMPARATIVE ANALYSIS OF ACCOUNTING OBJECTS IN DOMESTIC AND INTERNATIONAL PRACTICE

Zavyalova T.V.<sup>1</sup>, Gudozhnikova E.V.<sup>1</sup>, Romanova I.V.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Saransky Cooperative Institute (branch) in RF Tsentrosoyuz ANOO «Russian University of cooperation», Saransk, e-mail: [tprnina@rambler.ru](mailto:tprnina@rambler.ru)

The process of globalization and convergence of national practice with an international happening since 1998, when it was developed and adopted a program of accounting reform in Russia. This process lasted long enough for 1998-2011 years., When IFRS standards have been officially recognized in Russia. Russia's transition to IFRS was triggered by the need to enter the world market, the increasing needs of foreign investors and lenders. However, the process of convergence of national standards with international continues at the present time are processed current and new standards on accounting. In his article, we would like to conduct a comparative review of the accounting practices of accounting for assets in Russia and abroad. Identify differences allows you to prepare the information field for the transformation of the Russian statements in accordance with IFRS. All this determined the relevance of the topic for this article.

Keywords: IAS, RAS, assets, fixed assets, intangible assets, inventories, transformation, reporting, accounting, valuation, cost of goods sold.

Проведение сравнительного обзора мы считаем необходимым начать с исследования нормативной базы по бухгалтерскому учету в отечественной и международной практике.

Следует заметить, что по количеству российских стандартов (ПБУ) – 24, а международных стандартов (МСФО) – 41. Таким образом, это не позволяет затронуть все стороны хозяйственной деятельности предприятия. Например, отсутствует положение по бухгалтерскому учету, отражающее особенности отражения на счетах арендных операций. В свою очередь в международной практике этот момент регулируется МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (SIC) 15 «Операционная аренда – стимулы». В самих стандартах приводится разъяснение спорных моментов т.е. практические примеры, наиболее часто встречающиеся в хозяйственной деятельности предприятий. Наличие интерпретаций,

регулирующих спорные моменты в отражении активов и обязательств в отечественной практике, также отсутствуют. Например, МСФО (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт», в котором описывается порядок признания расходов на разработку и эксплуатацию веб-сайта. Веб-сайт может быть признан как нематериальный актив только в том случае когда предприятие может продемонстрировать получение экономических выгод т.е он может приносить выручку через размещение заказов по веб-сайту. Если предприятие не может это продемонстрировать, то расходы связанные с разработкой веб-сайта списываются на затраты в момент возникновения [5].

Следует обратить свое внимание на нормативные акты, регулирующие непосредственно учет активов в отечественной и международной практике (таблица 1).

Таблица 1

Сопоставление российских стандартов по учету активов с международными стандартами (МСФО)

ПБУ 3/2006 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	МСФО 21 Влияние изменений обменных курсов валют, ПКИ (SIC) 7 Введение евро
ПБУ 5/01 Учет материально-производственных запасов	МСФО (IAS) 2 Запасы
ПБУ 6/01 Учет основных средств»	МСФО (IAS) 16 Основные средства
ПБУ 14/2007 Учет нематериальных активов	МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы; МСФО (SIC) 32 Нематериальные активы - затраты на веб-сайт
ПБУ 19/02 Учет финансовых вложений	МСФО (IAS) 32 Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации, МСФО (IAS) 39 Финансовые инструменты: признание и оценка, КИМФО (IFRIC) 9 Переоценка встроенных производных финансовых инструментов

Представленный выше обзор нормативно-правовых актов по учету активов позволяет сделать вывод о том, что международная практика учета активов охватывает этот аспект в большем формате и позволяет проследить особенности учета и оценки активов.

Свое внимание в данной статье мы заострим лишь на отдельных, наиболее значимых, на наш взгляд, видах активов, а именно (основные средства, нематериальные активы и материально-производственные запасы).

Таблица 2

Сравнительный анализ правил учета основных средств в отечественной и международной практике

Признак сравнения	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО 16 «Основные средства»
-------------------	----------------------------------	-----------------------------

Оценка основных средств	По фактической (первоначальной) стоимости	По себестоимости
Модель учета основных средств	- по фактической стоимости или - по восстановительной стоимости	1. Модель учета по фактически затратам 2. Модель учета по переоцененной стоимости
Переоценка основных средств	- отсутствие требования о проверке на обесценение; - установлен минимальный период переоценки — год. (п.15)	- обязательное требование о проверке на обесценение (МСФО 36). - переоценка должна проводиться регулярно, чтобы не было отличия балансовой стоимости от справедливой.
Срок полезного использования	Отсутствует требование о пересмотре срока. Срок может измениться только в случае проведенной реконструкции или модернизации. Отрицается возможность, что срок полезной службы может уменьшиться.	Требование периодически пересматривать сроки полезного использования (как минимум один раз в конце каждого отчетного года). Срок полезного использования может изменяться в сторону уменьшения и в сторону увеличения.
Амортизация основных средств	Наличие стоимостного критерия (40000 рублей) списание сразу на расходы.  Нет пересмотра способа начисления амортизации, он должен использоваться в течение всего срока полезного использования (п.18)	Стоимостной критерий устанавливается самостоятельно исходя из масштабов деятельности самой организации  Периодический пересмотр способа начисления амортизации (как минимум один раз в конце года)
Раскрытие информации в отчетности	Нет требования о раскрытии информации об обесценении, способах и датах переоценки, фактах привлечения оценщика.	Вся информация об обесценении основного средства приводится в примечаниях к отчетности.

Резюмируя представленную выше в таблице информацию, следует отметить, что формально разница действующей практики учета основных средств в отечественной практике и в международной, заключается в том, что по правилам МСФО компании, выбравшие для какой-либо группы основных средств метод учета по переоцененной стоимости, обязаны привести балансовую (т.е. остаточную) стоимость основных средств к их справедливой стоимости (сумма, которая может быть получена при реализации объекта в сделке между осведомленными, желающими совершить эту сделку независимыми сторонами). Наибольшее отличие в подходах к переоценке состоит в использовании

информации о стоимости объектов, полученной от профессиональных оценщиков, для целей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В отчетности по МСФО переоценка основных средств позволяет отражать их в бухгалтерской (финансовой) отчетности по реальной стоимости, которая соответствует данным, полученным от профессиональных оценщиков. Подобное требование планируют ввести и в отечественной практике, что нашло свое отражение в проекте нового ПБУ «Учет основных средств организации».

Наличие стоимостного критерия в отечественной практике используется для целей налогового учета. В свою очередь, в международной практике компания самостоятельно устанавливает стоимостной критерий отнесения объектов к основным средствам. Как правило, в данном случае она руководствуется масштабами своей деятельности и исходит из принципа ценности данного объекта для самой компании. На наш взгляд, это является эталонным моментом для возможности использования в отечественной практике.

Далее мы считаем необходимым сравнить порядок бухгалтерского учета материально-производственных запасов в отечественной и международной практике (таблица 3).

Применение нового стандарта по учету материально-производственных запасов в отечественной практике было спровоцировано необходимостью приблизить действующую практику учета в соответствии с требованиями МСФО. ПБУ 5/2012 «Учет материально-производственных запасов» вступает в силу с отчетности за 2013 год. Радикальные изменения в учете запасов заставляют учетных работников адаптироваться к изменяющимся условиям.

В ПБУ 5/2012 «Учет материально-производственных запасов» более подробно освещен вопрос формирования себестоимости продукции (работ, услуг), раскрыта необходимость распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, обоснован выбор базы распределения [3]. Особенностью нового стандарта является определение момента признания запасов в бухгалтерском учете. Активы в качестве запасов следует принимать к учету в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, связанных с владением запасами. Практически всегда переход рисков и выгод совпадает с переходом права собственности или передачей активов. Тем не менее может произойти ситуация, когда запасы необходимо будет отразить на балансе до перехода права собственности. Тогда при определении момента перехода рисков и выгод организациям предлагается исходить из профессионального суждения.

Таблица 3

Сравнительный анализ методики учета материально-производственных запасов в отечественной и международной практике

Признак сравнения	ПБУ 5/2012 «Учет МПЗ»	МСФО 2 «Запасы»
Состав запасов	<ul style="list-style-type: none"> <li>- инструменты, инвентарь, оборудование и т.п. со сроками использования до 12 месяцев, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;</li> <li>- незавершенное производство;</li> <li>- объекты, соответствующие условиям признания основных средств, но которые в силу малой ценности разрешено признавать в составе запасов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- предназначенные для продажи в ходе основной деятельности компании;</li> <li>- создаваемые в ходе производства для продажи в ходе основной деятельности компании;</li> <li>- представляющие собой сырье или материалы, предназначенные для использования в производственном процессе, выполнении работ или предоставлении услуг.</li> </ul>
Классификация затрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямые;</li> <li>- косвенные</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- переменные прямые затраты;</li> <li>- переменные косвенные затраты;</li> <li>- производственные постоянные;</li> <li>- косвенные затраты</li> </ul>
Затраты, не включаемые в себестоимость	<ul style="list-style-type: none"> <li>- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства; при неполной загрузке производственных мощностей</li> <li>- часть общепроизводственных расходов, которая не снижается пропорционально снижению объемов производства;</li> <li>- общехозяйственные расходы</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства; при неполной загрузке производственных мощностей</li> <li>- часть общепроизводственных расходов, которая не снижается пропорционально снижению объемов производства;</li> <li>- общехозяйственные расходы</li> </ul>

В МСФО (IAS) 2 «Запасы» закреплено, что в стоимость запасов включают только накладные общепроизводственные расходы. В МСФО накладные расходы подразделены на условно-постоянные и условно-переменные и приведены самостоятельные требования к их включению в себестоимость запасов.

Новый стандарт в более полной мере затрагивает механизм формирования себестоимости продукции и раскрывает перечень затрат, не включаемых в фактические затраты на производство или переработку запасов, среди которых затраты, осуществленные сверх обычного необходимого уровня. Это новое положение, свидетельствует о пропаганде нормативного метода учета затрат (standart-cost) и о влиянии МСФО на российскую практику учета запасов.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» в стоимость запасов не включаются сверхнормативные условно-постоянные производственные накладные расходы [4]. В ПБУ

5/2012 «Учет материально-производственных запасов» это требование относится ко всем расходам. Исходя из этого при снижении уровня производства, когда на единицу продукции приходится большая сумма затрат, чем при нормальном производственном уровне, любая, возникающая разница по отношению к нормативным затратам, будет списываться на расходы периода. Таким образом, в соответствии с требованиями нового стандарта первоначальная стоимость запасов отражается по фактической стоимости, но не выше, чем их нормативная стоимость.

Изменилась практика определения фактической стоимости запасов для торговых организаций. Установлен общий порядок для формирования фактической стоимости запасов: затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования включаются в себестоимость запасов. Следует напомнить, что ранее расходы по доставке можно было включать в расходы на продажу и учитывать на счете 44 «Расходы на продажу». Для организаций торговли оставлено только право использования альтернативного метода оценки запасов по цене продаж. Все это свидетельствует о том, что механизм формирования себестоимости запасов в производственных предприятиях и организациях торговли приведен в соответствии с общими принципами и стандартами.

Еще одним видом активов, играющим не менее важную роль в деятельности предприятия, являются нематериальные активы. Российские правила учета нематериальных активов отличаются в определенной степени от норм и правил международных стандартов, что наглядно представлено в таблице 4.

Основное отличие отечественной практики учета нематериальных активов от международной заключается в том, что нематериальный актив можно отделить от деловой репутации, если актив способен в компании быть проданным, переданным, сданным в аренду или обменным на другой актив или возникают из договорных или иных правовых взаимоотношений.

Еще одно отличие заключается в том, что в отечественной практике при проведении обесценения активов есть возможность руководствоваться принципами МСФО 36 «Обесценение активов» [4]. Проведение теста на обесценение в рамках использования норм МСФО 36 позволяет привести стоимость нематериальных активов к их реальной оценке.

Таблица 4

Сравнительный анализ методики учета НМА в отечественной и международной практике

Признак сравнения	ПБУ 14/2007 «Учет НМА»	МСФО 38 «НМА»
Сущность нематериального актива	-отсутствие у объекта материально-вещественной формы;	- подконтрольность организации т.е. предприятие контролирует актив, если обладает правом на

	- объект предназначен для использования в течение длительного времени (свыше 12 мес.); - организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев	получение будущих экономических выгод, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам; - идентифицируемость; - отсутствие физической формы
Состав	Деловая репутация (гудвилл)	Не учитывается, регламентируется (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»
Первоначальная оценка	Фактическая (первоначальная) стоимость	Себестоимость
Расходы на НИОКР	ПБУ 17/02	П.42 МСФО 38
Переоценка	путем пересчета их остаточной стоимости.	справедливой стоимости – накопленная амортизация – убытки от обесценения
Периодичность переоценки	Организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости.	Регулярно, чтобы на конец отчетного периода балансовая стоимость актива существенно не отличалась от его справедливой стоимости
Обесценение	Может регулироваться МСФО 36 «Обесценение активов»	Регулируется МСФО 36 «Обесценение активов»

В качестве примера можно привести различного вида лицензии на судопроизводство, разрешения и преференции, предоставляемые государством, не могут быть переданы предприятием, за исключением случаев продажи бизнеса в целом, но в то же время, поскольку соответствующие права вытекают из положений законодательства, данные активы отвечают требованиям идентифицируемости.

Согласно IFRS 3 «Объединение бизнеса» гудвилл — это будущие экономические выгоды, возникшие в связи с активами, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны [4].

Следует заметить, что фактическая стоимость гудвилла определяется как разность между стоимостью покупки и справедливой стоимостью идентифицируемых активов и обязательств, в том числе условных обязательств. Таким образом, нематериальный актив должен быть идентифицируем с тем, чтобы отделить его от деловой репутации.

В российской практике следует учитывать деловую репутацию (гудвилл) как нематериальный актив. Согласно МСФО, условие идентификации напрямую связано с разграничением актива от гудвилла, который не относится к нематериальному активу.

Таким образом, действующая практика учета активов в России и за рубежом имеет существенные различия, порождающие необходимость ряда корректировочных записей при трансформации отчетности в соответствии с МСФО. Сближение двух учетных практик позволит упростить процесс составления финансовой отчетности и приблизит нас к общемировым стандартам.

### Список литературы

1. МСФО (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт». [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/legislation/projorders/> (дата обращения: 12.10.14).
2. МСФО (SIC) 15 «Операционная аренда – стимулы». [Электронный ресурс]: — Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/legislation/projorders/> (дата обращения: 12.10.14).
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) // КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/legislation/projorders/> (дата обращения: 12.10.14).
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010) // КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/legislation/projorders/> (дата обращения: 12.10.14).
5. Проект ПБУ 5/2012 «Учет материально-производственных запасов». [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/legislation/projorders/> (дата обращения: 12.10.14).
6. Официальный сайт Министерства финансов РФ [www.ifrs.com](http://www.ifrs.com) [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/legislation/projorders/> (дата обращения: 07.10.14).

### Рецензенты:

Имяреков С.М., д.э.н., профессор кафедры мировой экономики и менеджмента АНОО ВО ЦС РФ РУК «Саранский кооперативный институт» (филиал), г. Саранск.

Поляков А.Ф., д.э.н., профессор кафедры валютно-кредитных и финансовых отношений АНОО ВО ЦС РФ РУК «Саранский кооперативный институт» (филиал), г. Саранск.