



Ковина А.К. Анализ влияния системы учета на финансовое состояние организации (на примере основных средств)

Рубрика: 08.00.00 ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ.

Ключевые слова: Основные средства, оценка, показатели финансового состояния., стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, финансовая (бухгалтерская) отчетность

Выходные данные статьи:

Ковина А.К. Анализ влияния системы учета на финансовое состояние организации (на примере основных средств). // Современные научные исследования и инновации. – November, 2012. [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2012/11/18827>

Ковина А.К.,

преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,

Национальный исследовательский университет

Высшая школа экономики

[e-mail:kovinanna@yandex.ru](mailto:kovinanna@yandex.ru)

Аннотация. Отсутствие единой методики трансформации финансовой отчетности российских компаний в соответствии с требованиями международных стандартов является причиной неоднозначного толкования внешне одноименных финансовых показателей. В настоящей статье на примере учета основных средств по российским и международным стандартам рассматривается влияние используемой системы бухгалтерского учета на показатели финансового состояния компаний и управленческие решения пользователей финансовой отчетности.

Формирование финансовой отчетности по международным стандартам в настоящее время является востребованной задачей на рынке финансовых услуг. Прежде всего, это связано с желанием компаний выйти на международный рынок капитала, где предоставление такой отчетности является необходимым требованием инвесторов и других заинтересованных пользователей. Постепенное реформирование российской системы бухгалтерского учета сближает отечественные стандарты с международными. Однако различия в двух системах учета по-прежнему существуют и отражаются на финансовых показателях компании, и на выводах, которые делают пользователи отчетности.

Анализ влияния системы бухгалтерского учета на финансовые показатели организации на примере учета основных средств поможет понять, каким образом система учета может повлиять на выводы пользователей отчетности. Сравнение российских и международных правил учета позволяет увидеть, какая из систем учета наиболее реально отражает показатели финансового состояния компании.

В таблице 1 представлен сравнительный анализ содержания российских и международных стандартов по учету основных средств.

Таблица 1

Сравнительный анализ содержания российских и международных стандартов бухгалтерского учета основных средств

Критерий сравнения	Российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ)	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)
Условия признания актива в качестве основного средства	<ol style="list-style-type: none"> 1. объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; 2. объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; 3. организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; 4. объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [3, п. 4] 	<ol style="list-style-type: none"> 1. актив предназначен для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях; 2. актив предполагается к использованию в течение более чем одного отчетного периода; 3. существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; 4. себестоимость данного объекта может быть надежно измерена [1, п.6.7].
Первоначальная оценка основных средств	<p>Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, к которым относятся:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования; 2. суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам; 3. суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; 4. таможенные пошлины и таможенные сборы; 5. невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств; 6. вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; 7. иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств [3, п. 8]. 	<p>Объект основных средств оценивается по себестоимости, которая включает:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений; 2. любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия; 3. предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода [1, п.16].
Последующая оценка основных средств	<p>Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей</p>	<p>Объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно измерена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей</p>

	(восстановительной) стоимости [3, п.15]	собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода [1, п.31].
Начисление амортизации основных средств	Первоначальная стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации [3, п.17]	Амортизируемая величина определяется как фактическая стоимость основного средства за минусом его остаточной стоимости. При этом Остаточная стоимость - расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования [1, п.6].
Момент начала и прекращения начисления амортизации	Амортизацию начисляют с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта основных средств к учету. Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо списания его с учета. [3, п.21,22]	Основные средства амортизируют с момента их готовности к эксплуатации. Начисление амортизации прекращается начиная с наиболее ранней из двух дат: 1. даты перевода основного средства в состав активов, предназначенных для продажи 2. даты прекращения признания актива [1, п.55].
Приостановление начисления амортизации	Приостановление начисления амортизации возможно в двух случаях: - если объект основных средств переводится на консервацию на срок более трех месяцев; - в период восстановления объекта продолжительностью более 12 мес. [3, п.23].	В случае простоя актива начисление амортизации не прекращается, за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован [1, п.55].
Обесценение основных средств	В российских стандартах отсутствует понятие обесценения основных средств	Если возмещаемая стоимость актива больше его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения. Возмещаемая стоимость актива — справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше [2, п. 6, 59]

При сравнении правил учета основных средств по российским и международным стандартам, основные различия возникают при отражении таких операций как переоценка объектов основных средств, консервация и начисление амортизации. Рассмотрим каждую операцию более детально.

Вследствие переоценки основных средств по российским и международным стандартам увеличивается валюта бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении), за счет отражения данной операции по строке «Основные средства» в активах и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» («Резерв переоценки») в пассивах. Созданные резервы переоценки в соответствии с международными стандартами отражаются по отдельной строке. Кроме того, показатели отчета о финансовом положении увеличиваются в значительно большей степени, это связано с различными правилами определения коэффициента пересчета при переоценке основных средств. По международным стандартам коэффициент пересчета равен отношению переоценённой величины стоимости основного средства к его балансовой стоимости на момент переоценки. В российской системе учета он определяется делением восстановительной стоимости основного средства, которую определили в результате переоценки на его первоначальную стоимость до переоценки.

Сравнение порядка начисления амортизации основных средств по российским и международным правилам показывает, что в отличие от ПБУ 6/01, МСФО 16 «Основные средства» строго не регламентирует сроки начала и прекращения начисления амортизации. Кроме того, в

случае простоя актива начисление амортизационных платежей, согласно МСФО 16, не прекращается. Поэтому в случае консервации основного средства его балансовая стоимость в отчетности по российским стандартам будет выше.

Второе отличие в порядке начисления амортизации заключается в том, что по российским стандартам при определении амортизируемой стоимости имущества не учитывается его остаточная (ликвидационная) стоимость.

Следовательно, сумма ежемесячных амортизационных отчислений по российским правилам будет выше.

Что касается обесценения основных средств, то в российских стандартах учета такое понятие отсутствует. По международным стандартам в случае превышения возмещаемой стоимости актива над его балансовой стоимостью возникает убыток от обесценения, который относится на расходы текущего периода. Убыток от обесценения переоцененного актива признается как уменьшение суммы переоценки данного актива [2, п.60].

После признания убытков от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах с учетом пересмотра балансовой стоимости актива, за вычетом его остаточной стоимости (при возникновении таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы [2, п.63].

Рассмотренные выше отличия в порядке отражения в бухгалтерском учете операций с основными средствами повлияет на значения показателей финансовой отчетности организации, а следовательно и на показатели оценки ее финансового состояния. При этом существенные отклонения вызовут такие операции, как переоценка, начисление амортизации, консервация, обесценение основных средств. Они в значительной степени отразятся и на результатах экономического анализа отчетности. Рассмотрим вышесказанное на практическом примере.

Организация X занимается производством и продажей готовой продукции. За 2011 год в учете Организации X были отражены следующие операции с основными средствами:

1. Переоценка станка А. На балансе Организации X числится станок А. По состоянию на 1 января 2011 года станок был переоценен. Первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств равна 5000 000 руб., сумма накопленной амортизации за период использования составила 1000 000 руб. Текущая стоимость данного объекта, определенная на основании документально подтвержденной рыночной цены аналогичного имущества, по состоянию на 01.01.2011 составила 5500 000 руб. Ранее в учете был признан убыток от обесценения данного актива в размере 800 000 руб. Станок используется в основном производстве.

2. Приобретение и консервация станка Б. В январе 2011 года был куплен и введен в эксплуатацию станок Б для использования в основном производстве стоимостью 500 000 руб. Его предполагают продать через 5 лет за 200 000 руб. В сентябре 2011 года станок законсервировали на 6 месяцев.

3. Обесценение производственного оборудования. В январе 2011 г. была произведена проверка производственного оборудования на предмет обесценения. В результате проверки были обнаружены признаки

морального устаревания оборудования, в связи с чем было признано обесценение данного оборудование. Первоначальная стоимость оборудования равна 10 000 000 руб. Сумма накопленной амортизации — 3 000 000 руб. Возмещаемая стоимость оборудования составила 5 000 000 руб. Оставшийся срок полезного использования оборудования - 50 мес.

Рассмотрим решение данной задачи, используя международные и российские стандарты бухгалтерского учета и отчетности, с условием, что налоговые сборы не будут учитываться в исходных данных задачи и при ее решении.

Для осуществления переоценки станка А определим коэффициенты переоценки в соответствии с российскими и международными правилами учета.

В соответствии с РСБУ коэффициент пересчета для станка А будет равен - 1,1 ($5\,500\,000/5\,000\,000$). Сумма начисленной амортизации с учетом переоценки составит 1 100 000 руб. ($1\,000\,000*1,1$).

В соответствии с МСФО коэффициент переоценки равен 1,375 руб. ($5\,500\,000/(5\,000\,000-1\,000\,000)$). Первоначальная стоимость станка составит 6 875 000 руб. ($5\,000\,000*1,375$), а переоцененная накопленная амортизация – 1 375 000 руб. ($1\,000\,000*1,375$).

По данным задачи купленный в январе станок Б амортизируется в течении 5 лет, ежемесячные амортизационные платежи составляют 8 333 руб. ($500\,000/(12*5)$). Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств по РСБУ начинается с февраля и прекращается в сентябре 2011 года, поскольку при объект переведен на консервацию сроком свыше трех месяцев. Накопленная за 2011 год амортизация при этом составит $8\,333*8=66\,664$ руб.

По МСФО месяц начала выплаты амортизационных отчислений по станку Б - январь. Расчет амортизации производят с учетом остаточной стоимости, поэтому накопленная за год амортизация будет равна 60 000 руб. ($(500\,000-200\,000)/5$), а ежемесячные выплаты - 5 000 руб. ($60\,000/12$). При этом в течение 6 месяцев консервации основного средства ежемесячные выплаты продолжаются.

Обесценение производственного оборудования отражается в бухгалтерском учете Организации X только при использовании международных стандартов учета. Балансовая стоимость производственного оборудования по условиям примера составит 7 000 000 руб. ($10\,000\,000\text{ руб.} - 3\,000\,000\text{ руб.}$). Возмещаемая стоимость оборудования составила 5 000 000 руб. Таким образом, убыток от обесценения составит 2 000 000 руб. ($7\,000\,000\text{ руб.} - 5\,000\,000\text{ руб.}$). В бухгалтерской (финансовой) отчетности будет отражена стоимость производственного оборудования в размере 5 000 000 руб. (за минусом признанного убытка от обесценения).

После отражения в учете убытка от обесценения необходимо скорректировать величину ежемесячных амортизационных отчислений. В нашем примере ежемесячная сумма амортизации после обесценения составит 100 000 руб. ($5\,000\,000\text{ руб.} / 50\text{ мес.}$). Таким образом, за 2011 год сумма начисленной амортизации по МСФО составит 1 200 000 руб. ($100\,000\text{ руб.}*12\text{ мес.}$).

Поскольку российскими правилами учета не предусмотрено обесценение основных средств, ежемесячная сумма амортизации производственного

оборудования останется неизменной и составит 140 000 руб. (7 000 000руб. / 50 мес.). За 2011 год сумма начисленной амортизации по РСБУ составит 1 680 000 руб. (140 000 руб.*12 мес.).

В таблице 2 рассмотрено отражение указанных операций на счетах бухгалтерского учета Организации X.

Таблица 2

Журнал хозяйственных операций Организации X (фрагмент)

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов по РСБУ			Корреспонденция счетов по МСФО		
	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Переоценка станка А	01 «Основные средства»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	500 000	Основные средства		1 875 000
	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	02 «Амортизация основных средств»	100 000		Амортизация	375 000
					Убыток от обесценения	800 000
					Резерв переоценки основных средств	700 000
Приобретение станка Б	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	500 000	Основные средства	Счета к оплате	500 000
	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	500 000			
Начисление амортизации по станку Б за 2011 год	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	66 664	Затраты на производство	Амортизация	60 000
Признание убытка от обесценения производственного оборудования	-	-	-	Прочие расходы	Основные средства	2 000 000
Начисление амортизации по производственному оборудованию за 2011 год	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	1 680 000	Затраты на производство	Амортизация	1 200 000

В табл. 3 представлены сформированные показатели активов и пассивов Организации X в случае применения РСБУ и МСФО в учете операций с основными средствами. При этом будем считать, что изготовленная в отчетном периоде готовая продукция была реализована, а следовательно, суммы начисленной амортизации основных средств увеличат значение строки «Себестоимость продаж» в отчете о прибылях и убытках.

Таблица 3

Показатели активов и пассивов Организации X

№ п/п	Показатель		Значение показателей на начало 2011г., тыс.руб.	Значения показателей на конец 2011г., тыс. руб.	
	Наименование	Обознач.		РСБУ	МСФО
1	2	3	4	5	6
Активы					
1	Долгосрочные активы (Внеоборотные активы)	F	20 000	19 153 (20 000+500 - 100+500-67-1680)	17 940 (20 000+1 875 — 375-800+500-60 - 2

					000 -1 200)
2	Краткосрочные активы (Оборотные активы)	Q	5 000	5 000	5 000
	Итого	Ва	25 000	24 153	22 940
Пассивы					
3	Собственный капитал:	I_c	20 000	18 653	17 440
3.1	Акционерный капитал (Уставный капитал)	I_{c1}	10 000	10 000	10 000
3.2	Резерв переоценки	I_{c2}	-	400	700
3.3	Нераспределенная прибыль	I_{c3}	10 000	8 253	6 740
4	Долгосрочные обязательства	K	4 000	4 000	4 000
5	Краткосрочные обязательства:	R_p	1 000	1 500 (1 000 + 500)	1 500 (1 000 + 500)
	Итого	Вр	25 000	24 153	22 940

Сформируем выдержки из отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках) Организации X по данным рассматриваемого примера (Табл.4).

Таблица 4

Показатели доходов и расходов Организации X

№ п/п	Показатель		Значение показателей на начало 2011г., тыс.руб.	Значения показателей на конец 2011г., тыс. руб.	
	Наименование	Обознач.		РСБУ	МСФО
1	2	3	4	5	6
1	Выручка	N	30 000	30 000	30 000
2	Себестоимость продаж	C	(20 000)	(21 747) (20 000 + 67 + 1 680)	(21 260) (20 000 + 60 + 1 200)
3	Прибыль (убыток) от продаж	P_s	10 000	8 253	8 740
4	Прочие расходы	P_{op}	-	-	2 000
5	Прибыль (убыток) до уплаты налогов	P	10 000	8 253	6 740

Для иллюстрации влияния системы учета на финансовое состояние организации рассчитаем необходимые показатели на конец рассматриваемого периода (табл. 5).

Таблица 5

Показатели оценки финансового состояния Организации X

Показатель	Алгоритм расчета	Значения показателей по РСБУ	Значения показателей по МСФО	Отклонение
Экономическая рентабельность	$R = P/(F+Q)cp * 100\%$	34%	28%	-6%
Коэффициент	$Licb = I_c/V_p * 100\%$	77%	76%	-1%

автономии				
Фондоотдача	$Lf = N/F_{cp}$	1,53	1,58	+0,05

По результатам произведенных расчетов можно сделать вывод о том, что с точки зрения оценки показателей финансового состояния организации более привлекательной для внешних пользователей финансовой отчетности будет ее вариант, составленный по российским стандартам бухгалтерского учета и составления отчетности. Показатели экономической рентабельности, автономии (независимости) в случае применения РСБУ оказались выше аналогичных показателей, рассчитанных по отчетности, составленной по МСФО.

Основной причиной ухудшения названных показателей оценки в случае применения международных стандартов является возможность признания обесценения основных средств. Убыток от обесценения активов отражается в составе прочих расходов организации и сокращает величину прибыли организации, а значит и показатели рентабельности ее деятельности. По данным таблицы 5 видно, что значение экономической рентабельности в случае применения международных стандартов бухгалтерского учета и признания обесценения производственного оборудования сокращается на 6%. При сокращении прибыли предприятие становится более зависимым от привлеченных источников финансирования, что показывает изменение значения коэффициента автономии - в случае применения МСФО оно сокращается на 1% по сравнению с аналогичным показателем по РСБУ.

Положительным моментом применения МСФО является увеличение значения показателя фондоотдачи. В связи со снижением балансовой стоимости основных средств возрастает удельный вес оборотных (краткосрочных) активов в валюте баланса, что улучшает показатели ликвидности и деловой активности предприятия. Так, в случае применения МСФО, оборачиваемость внеоборотных активов предприятия (фондоотдача) возрастает на 0,05.

В заключение можно сказать, что различия в учете основных средств по различным стандартам учета и отчетности приведут к разным значениям в строках финансовой отчетности. Учет таких операций как обесценение, переоценка, начисление амортизации, консервация объектов основных средств по российским и международным стандартам приведет к различным значениям внеоборотных активов, собственных средств, валюты баланса. Эти изменения повлияют на расчет финансовых показателей и на выводы, которые смогут сделать пользователи отчетности на основе полученных данных.

Библиографический список

1. МСФО 16 «Основные средства»
2. МСФО 36 «Обесценение активов»
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н