

МСФО (IAS) 16

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА – ЭТО

материальные активы, которые:

- используются компанией для производства товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей;

И

- предполагается использовать в течение более чем одного периода.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Применяется ко всем основным средствам, кроме:

- (a) основных средств, предназначенных для продажи (МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»);
- (b) биологических активов сельскохозяйственного назначения (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- (c) прав на минеральные ископаемые (резервы), такие как нефть, газ и прочие невозстановимые природные ресурсы.

Однако стандарт применяется к основным средствам, используемым для добычи (производства) активов (b) и (c).

ГЛАВНЫЕ ВОПРОСЫ В УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- момент признания
- первоначальная оценка
- последующая оценка (определение амортизационных отчислений, переоценка)
- момент прекращения признания

КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В КАЧЕСТВЕ АКТИВА

Объект основных средств признается в качестве актива, если:

- существует высокая вероятность того, что компания получит связанные с данным активом будущие экономические выгоды

И

- стоимость данного актива может быть надежно измерена.

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценен по фактическим затратам на приобретение.

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ

- a) Цена приобретения, включая расходы на доставку и страховку, импортные пошлины, невозмещаемые налоги на покупку и комиссионные;
- b) Прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению, включая прямые затраты по вознаграждению персонала (МСФО 19), затраты на подготовку площадки, первичные затраты на доставку и разгрузку, затраты на установку; стоимость профессиональных услуг, таких как работа архитекторов и инженеров;
- c) Предварительно рассчитанные затраты по ликвидации и перевозке актива и восстановлению территории, обязательства по которым приняты компанией на момент приобретения актива (МСФО 37).

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- Активы собственного производства
- Покупка за наличные
- Покупка с отсрочкой платежа (в кредит)
- Активы, приобретенные в обмен на акции
- Активы, приобретенные в обмен на другие активы
- Активы, имеющиеся у арендатора на правах финансовой аренды

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Активы собственного производства

Первоначальная стоимость ОС определяется на основе включения:

- всех прямых затрат на материалы, рабочую силу и т.д.
- накладных затрат, если они имеют непосредственное отношение к строительству
- процента по кредиту (МСФО 23 «Затраты по займам»)
- затраты на ликвидацию актива и восстановление территории (если существуют обязательства (МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»))

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- Актив получен в результате обмена активами (или комбинации обмена с частичной оплатой деньгами): признается по справедливой стоимости полученного актива, за исключением:
 - ситуаций некоммерческого обмена и
 - ситуаций, когда справедливая стоимость активов не может быть определена; в таком случае, актив признается в учете по стоимости переданного актива.

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, осуществленной на общих условиях.

Справедливая стоимость актива, по которому не существует активного рынка, может быть определена, если разброс возможных оценок стоимости актива не велик и, если вероятности полученных оценок могут быть определены и использованы для расчета справедливой стоимости актива.

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- Актив получен в ходе объединения компаний – признается по справедливой стоимости (IFRS 3).
- Актив получен в финансовую аренду – признается по наименьшей из справедливой стоимости и дисконтированной стоимости арендных платежей (МСФО 17).

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

НЕ включает:

- Административные и другие общие накладные расходы, если они не относятся непосредственно к приобретению актива или его доведению до рабочего состояния.
- Так же расходы по вводу в эксплуатацию и другие подготовительные расходы, если они не являются необходимыми для приведения актива в рабочее состояние.
- Первичные операционные убытки, понесенные до достижения заданных показателей эксплуатации основного средства, признаются как расход.

«СОСТАВНЫЕ» АКТИВЫ

Иногда общую сумму затрат, связанных с активом, необходимо разделить на составляющие части и учитывать отдельно:

- когда составные части данного объекта имеют разные сроки полезного использования;
- когда извлечение выгоды от использования отдельных частей происходит по различным схемам.

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Признание затрат в первоначальной стоимости основного средства прекращается, когда объект основных средств находится на месте и готов использоваться по назначению.

ПОСЛЕДУЮЩИЕ ЗАТРАТЫ

Увеличивают балансовую стоимость, если компания получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели существующего актива.

Все прочие последующие затраты должны быть признаны как расходы за период, в котором они были понесены.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- Модель оценки по первоначальной стоимости
 - актив учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (МСФО 36).
- Модель оценки по переоцененной стоимости
 - актив учитывается по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

ПЕРЕОЦЕНКА

Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке также подлежит вся группа основных средств, к которой относится данный актив.

ПЕРЕОЦЕНКА

Справедливая стоимость объектов основных средств как правило определяется оценщиком на основании рыночных цен на момент оценки.

Если из-за специфики группы объектов основных средств не существует рыночных индикаторов их справедливой стоимости, то справедливая стоимость может определяться путем расчета остаточной восстановительной стоимости.

ПЕРЕОЦЕНКА

- Увеличение стоимости ОС от переоценки относится на резервы (собственные средства) – «Резерв по переоценке» («Капитал»).
- В случае уменьшения стоимости переоцененного ОС, сумма уменьшения в пределах прошлых дооценок относится на уменьшение ранее созданного резерва, а сумма сверх прошлых переоценок – на расходы периода (т.е. в отчет о прибылях и убытках).
- Сумма увеличения стоимости основных средств признается доходом в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода.

МЕТОДЫ УЧЕТА ПЕРЕОЦЕНКИ

■ Метод пропорциональной переоценки

Основное средство и накопленная амортизация увеличиваются пропорционально требуемому увеличению балансовой стоимости

Дт Основное средство

Кт Накопленная амортизация

Кт Резерв переоценки

■ Метод списания против балансовой стоимости

Накопленная амортизация основного средства списывается, основное средство увеличивается до требуемой балансовой стоимости

Дт Основное средство

Дт Накопленная амортизация

Кт Резерв переоценки

УЧЕТ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ – ПРИМЕР 1

Первоначальная стоимость	\$ 1 000
Накопленная амортизация (износ)	\$ (250)

Какие проводки необходимо сделать, чтобы произвести переоценку по методу списания против балансовой стоимости и по методу пропорциональной переоценки, если балансовая стоимость объекта основных средств после переоценки должна равняться:

- (a) \$ 1 100
- (b) \$ 900

УЧЕТ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ – ПРИМЕР 1

(a) \$ 1100

Метод списания против балансовой стоимости

Дт	Основное средство	\$100	
Дт	Накопленная амортизация	\$250	
Кт	Резерв переоценки	\$350	
новая балансовая стоимость = \$ 1100			

Метод пропорциональной переоценки

Изменение: $\$ 1\,100 / \$ 750 = 1,467$

Дт	Основное средство ($1000 * 1,467 - 1000$)	\$467	
Кт	Накопленная амортизация ($250 * 1,467 - 250$)	\$117	
Кт	Резерв переоценки	\$350	
новая балансовая стоимость = \$ 1100			

УЧЕТ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ – ПРИМЕР 1

(b) \$ 900

Метод списания

Дт	Накопленная амортизация	\$ 250
Кт	Основное средство	\$ 100
Кт	Резерв переоценки	\$ 150

новая балансовая стоимость = \$ 900

Метод пропорциональной переоценки

Изменение: $\$ 900 / \$ 750 = 1,2$

Дт	Основное средство	\$ 200
Кт	Накопленная амортизация	\$ 50
Кт	Резерв переоценки	\$ 150

новая балансовая стоимость = \$ 900

АМОРТИЗАЦИЯ

– это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

Амортизируемая стоимость – фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности в качестве стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Срок полезного использования:

- период, в течение которого ожидается использование компанией амортизируемого актива; либо
- количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

АМОРТИЗАЦИЯ

Метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет выгоды, получаемые от актива.

- Метод прямолинейного списания
- Метод списания пропорционально объему продукции
- Метод уменьшающегося остатка

Амортизационные отчисления признаются в качестве расхода (если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива).

АМОРТИЗАЦИЯ

- Амортизация актива начинается с момента его готовности к эксплуатации и завершается:
 - к моменту признания актива как предназначенного для продажи (IFRS 5);
 - к моменту списания.

ОЦЕНКА ДЛИТЕЛЬНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

- Все объекты основных средств (кроме земли) со временем утрачивают способность приносить экономические выгоды и, следовательно, имеют ограниченный срок полезного использования.
- Срок полезного использования не может быть измерен точно при принятии объекта к учету и устанавливается посредством его приближенной оценки.
- Срок полезного использования объекта каждая компания определяет самостоятельно исходя из конкретных условий деятельности.

ПЕРЕСМОТР СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

- Срок полезного использования определяется руководством компании на основании «наилучшей оценки» («best estimate») и должен периодически пересматриваться. Изменение в сроках полезного использования отражается как изменение учетных оценок (МСФО 8).
- Если он существенно отличается от предыдущих оценок, то сумма амортизации текущего и будущих периодов должна корректироваться.

ПЕРЕСМОТР СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ – ПРИМЕР

01.01.2003 актив куплен за \$100 000. Срок полезного использования вначале был определен 5 лет, а при пересмотре 31.12.2005 – еще 7 лет.

Рассчитать годовую амортизацию.

ПЕРЕСМОТР СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ – ПРИМЕР

Пересмотр срока полезного использования

Год	Амортизируемая стоимость	Процент амортизации	Расход по амортизации	Остаточная стоимость
2003	100 000	20%	20 000	80 000
2004	100 000	20%	20 000	60 000
2005	100 000	20%	20 000	40 000
2006	40 000	14%	5 714	34 286
2007	40 000	14%	5 714	28 571
2008	40 000	14%	5 714	22 857
2009	40 000	14%	5 714	17 143
2011	40 000	14%	5 714	11 429
2012	40 000	14%	5 714	5 714
2013	40 000	14%	5 714	0

УБЫТКИ ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВА

Для определения того, обесценился ли объект основных средств, применяется МСФО 36.

(компания пересматривает балансовую стоимость активов, определяет возмещаемую сумму и признает или восстанавливает убыток от обесценения).

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ

- Прекращение признания балансовой стоимости актива происходит при:
 - Выбытии
 - Или
 - При отсутствии ожидания экономических выгод от его использования или выбытия
- Прибыль (убыток) от списания актива отражаются в Отчете о прибылях и убытках. При этом доходы не включаются в выручку.

КОМПАНИЯ ДОЛЖНА РАСКРЫТЬ (ПО КАЖДОЙ ГРУППЕ ОС):

- способы оценки балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;
- используемые методы начисления амортизации;
- применяемые сроки полезного использования;
- валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

КОМПАНИЯ ДОЛЖНА РАСКРЫТЬ

- балансовую стоимость на начало и конец периода;
- поступление;
- выбытие;
- приобретения путем объединения бизнеса;
- увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценок;
- признанные и восстановленные убытки от обесценения;
- амортизацию;
- чистые курсовые разницы от пересчета показателей отчетности иностранной компании;
- прочие изменения.

ЕСЛИ БЫЛА ПЕРЕОЦЕНКА, ТО ДОЛЖНЫ РАСКРЫВАТЬСЯ:

- способ переоценки активов;
- дата переоценки;
- привлекался ли независимый оценщик;
- описание индексов, использованных для определения восстановительной стоимости;
- балансовая стоимость каждого вида основных средств, которая отражалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались, согласно модели учета по первоначальной стоимости;
- прирост от переоценки.