

# *Учет активов*

**Смольникова Ю.Ю.**



## МСФО (IAS) 2 «Запасы»

- ❖ **Запасы** – это активы:
- ❖ - предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- ❖ - находящиеся в процессе производства для такой продажи;
- ❖ - находящиеся в форме материалов, которые будут израсходованы в процессе производства.
  
- ❖ К запасам относятся: сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция, товары.

## МСФО (IAS) 2 «Запасы»

- ❖ Запасы должны оцениваться **по наименьшей** из двух величин:
- ❖ - по себестоимости
- ❖ - по чистой цене продажи.
- ❖
- ❖ **Себестоимость запасов** должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.
- ❖ Себестоимость запасов должна определяться с использованием метода:
- ❖ - «первое поступление - первый отпуск» (ФИФО)
- ❖ - средневзвешенной стоимости.

## МСФО (IAS) 2 «Запасы»

- ❖ **Чистая цена продажи** – это чистая сумма (за вычетом затрат на продажу), которую рассчитывает выручить предприятие от продажи запасов в ходе обычной деятельности.
- ❖ Расчетные оценки чистой цены продажи основываются на **наиболее надежном** из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов, на момент выполнения таких оценок.
- ❖ Расчетные оценки чистой цены продажи также учитывают **предназначение** имеющегося запаса.
- ❖ В каждом **последующем периоде** оценка чистой цены продажи выполняется **заново**.

## МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

- ❖ **Основные средства** - это материальные активы, которые:
  - ❖ 1) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;
  - ❖ 2) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

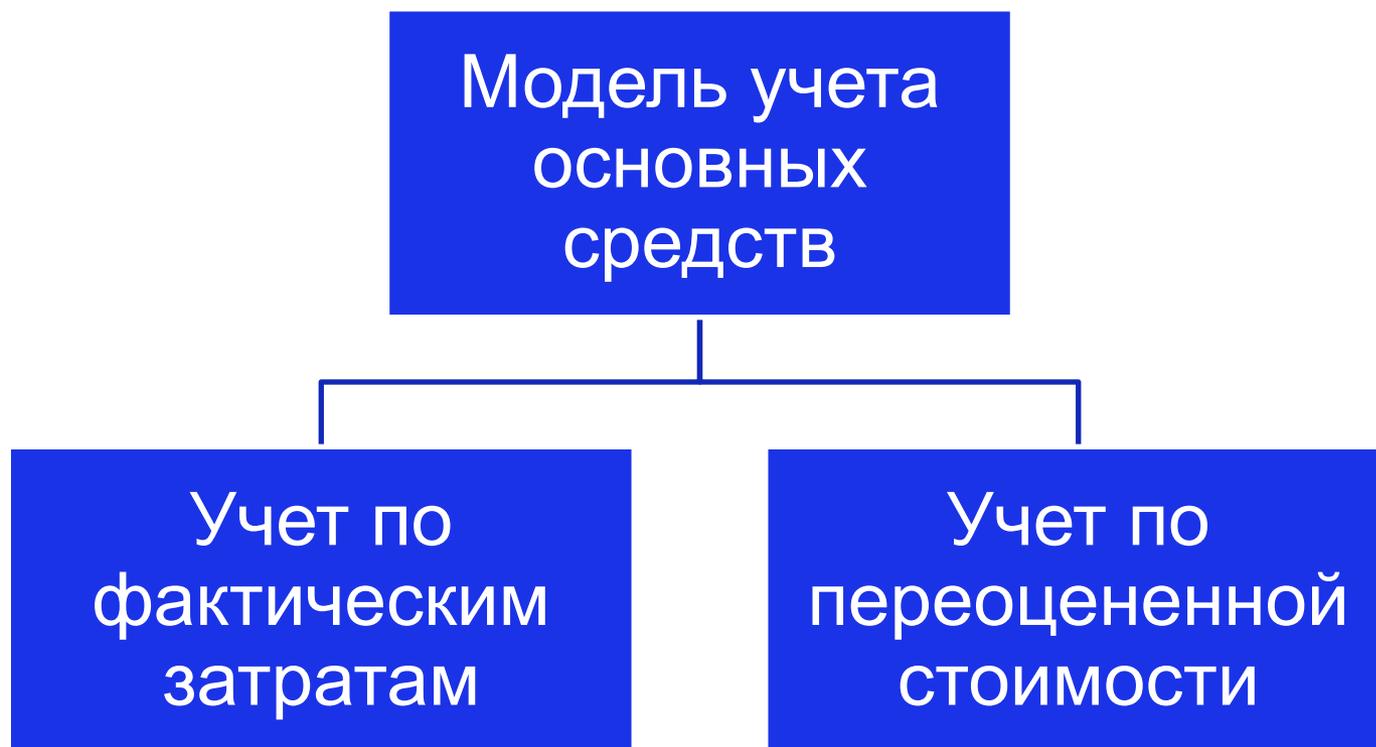
## МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

- ❖ Себестоимость (первоначальная стоимость) основного средства включает:
  - ❖ - затраты, понесенные первоначально в связи с приобретением или строительством объекта основных средств,
  - ❖ - затраты, понесенные впоследствии в связи с достройкой, частичным замещением или обслуживанием этого объекта.
- ❖ Включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств **прекращается**, когда такой объект **доставлен в нужное место и приведен в состояние**, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства предприятия.

## МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

- ❖ **Себестоимость** объекта основных средств включает:
- ❖ - цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;
- ❖ - любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;
- ❖ - предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств
- ❖ Предприятие не признает в балансовой стоимости объекта основных средств **затраты на повседневное техническое обслуживание объекта**. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения.

# МСФО (IAS) 16 «Основные средства»



## МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

### ❖ Модель учета по фактическим затратам

- ❖ После признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.

# МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

## ❖ Модель учета по переоцененной стоимости

- ❖ **Справедливая стоимость** - это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.
- ❖ Основное средство оценивается **по переоцененной стоимости**, представляющей собой **справедливую стоимость** этого объекта на дату переоценки **за вычетом накопленной впоследствии амортизации** и убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью.

## МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

- ❖ После переоценки объекта основных средств **накопленная амортизация** основных средств учитывается одним из способов:
- ❖ 1) **метод пропорционального изменения** - амортизация пересчитывается пропорционально изменению балансовой стоимости актива в брутто-оценке таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости.
- ❖ 2) **метод списания** - амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива.

## МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

- ❖ Если балансовая стоимость ОС в результате переоценки **увеличивается**, то сумма такого увеличения должна быть признана в составе **прочего совокупного дохода** и накоплена в капитале под заголовком "прирост стоимости от переоценки".
- ❖ Если балансовая стоимость актива в результате переоценки **уменьшается**, то сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток. Тем не менее, данное уменьшение должно быть признано в составе **прочего совокупного дохода** в размере существующего кредитового остатка при его наличии, отраженного в статье "прирост стоимости от переоценки", относящегося к тому же активу.

## МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

- ❖ **Амортизируемая величина** - фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости.
- ❖ **Амортизируемая величина = С первоначальная – С ликвидационная**
- ❖ **Ликвидационная стоимость** актива - 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.

## МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

- ❖ **Срок полезного использования** - это:
  - ❖ - период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или
  - ❖ - количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.
- ❖ **Амортизируемая величина** ОС подлежит **равномерному погашению** на протяжении **срока полезного использования** этого актива.
- ❖

# МСФО (IAS) 16 «Основные средства»



## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ **Нематериальный актив** - идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.
  
- ❖ Примерами НМА могут служить:

  - ❖ (a) фирменные наименования;
  - ❖ (b) титульные данные и названия публикуемых изданий;
  - ❖ (c) компьютерное программное обеспечение;
  - ❖ (d) лицензии и франшизы;
  - ❖ (e) авторские права, патенты и другие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию;
  - ❖ (f) рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы;
  - ❖ (g) нематериальные активы в процессе разработки.

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ Нематериальный актив признается, если:
- ❖ 1) является **отделяемым**, т.е. может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли предприятие так поступить;
- ❖ 2) является **результатом договорных или других юридических прав**, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ Предприятие контролирует нематериальный актив, если:
  - ❖ - обладает правом на получение будущих экономических выгод, проистекающих от лежащего в его основе ресурса,
  - ❖ - обладает правом на ограничение доступа других лиц к этим выгодам.
  
- ❖ Нематериальный актив подлежит признанию, когда:
  - ❖ 1) существует вероятность того, что предприятие получит ожидаемые будущие экономические выгоды, проистекающие из актива;
  - ❖ 2) себестоимость актива можно надежно оценить.

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ Нематериальный актив первоначально оценивается **по себестоимости.**
- ❖ **Себестоимость** отдельно приобретенного нематериального актива включает :
  - ❖ - цену покупки нематериального актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок;
  - ❖ - любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ Если нематериальный актив приобретен в рамках сделки по объединению бизнеса, себестоимость этого нематериального актива равна его **справедливой стоимости** на дату приобретения.
- ❖ В некоторых случаях нематериальный актив может быть приобретен при помощи государственной субсидии. Предприятие вправе первоначально признать как нематериальный актив, так и субсидию по их **справедливой стоимости**. Или предприятие первоначально признает такой актив **по номинальной стоимости** **плюс любые затраты**, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

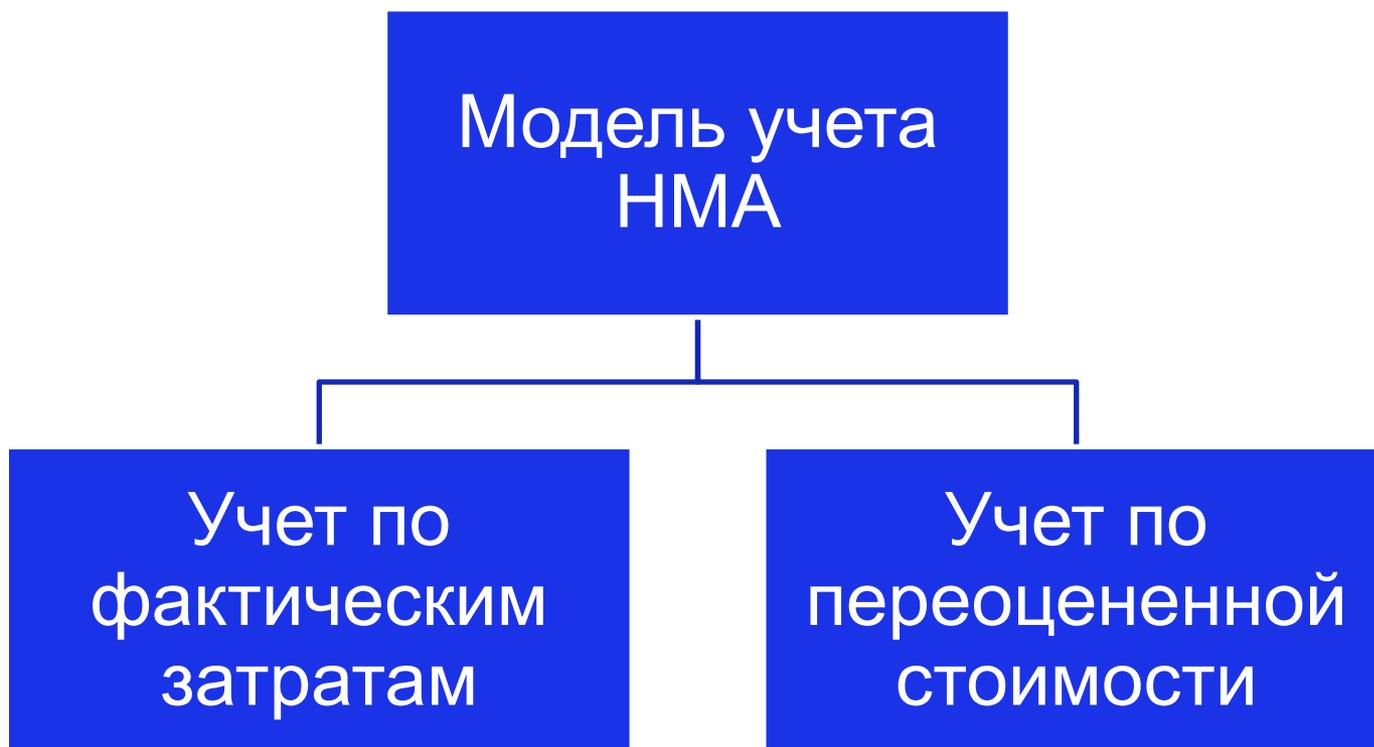
## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ **Внутренне созданный гудвил** не подлежит признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т.е. не является отделяемым и не возникает из договорных или иных юридических прав), который контролируется предприятием и может быть надежно оценен по себестоимости.

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ В **себестоимость самостоятельно созданного** нематериального актива включаются все **прямые затраты**, необходимые для создания, производства и подготовки этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства:
- ❖ - затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;
- ❖ - затраты на вознаграждения работникам, возникающие в связи с созданием нематериального актива;
- ❖ - выплаты, необходимые для регистрации юридического права;
- ❖ - амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

# МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»



## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ В целях переоценки справедливая стоимость должна измеряться с использованием данных **активного рынка**.
- ❖ При невозможности измерять справедливую стоимость переоцененного нематериального актива с использованием данных активного рынка, балансовой стоимостью этого актива будет его переоцененная стоимость на дату последней переоценки с использованием данных активного рынка за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ Предприятие должно оценить, является ли срок полезного использования нематериального актива конечным или неопределенным и, в случае если срок конечный, продолжительность этого срока или количество единиц продукции или аналогичных единиц, составляющих этот срок полезного использования.
- ❖ Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования **амортизируется**, а нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования **не подлежит амортизации**

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ Факторы определения срока полезного использования:
  - ❖ - предполагаемое использование этого актива предприятием и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;
  - ❖ - обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу и общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, которые используются аналогичным образом;
  - ❖ - техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ Факторы определения срока полезного использования:
- ❖ - стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;
- ❖ - предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;
- ❖ - уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод от этого актива, а также способность и готовность предприятия обеспечить такой уровень затрат;

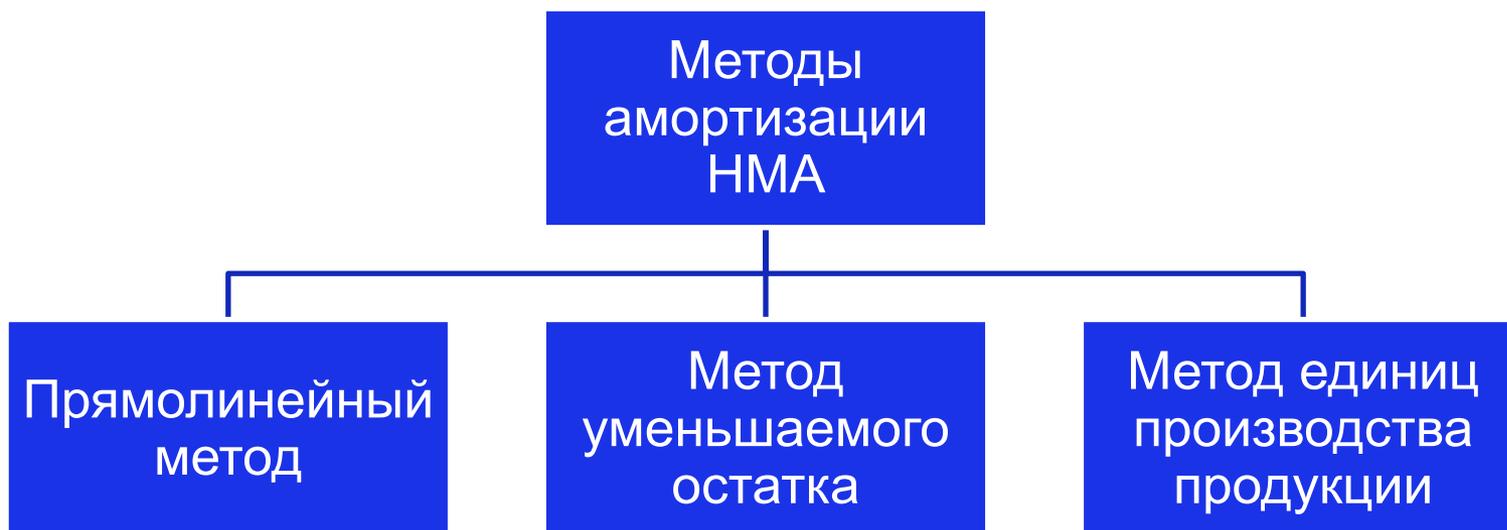
## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ Факторы определения срока полезного использования:
  - ❖ - период наличия контроля над данным активом и юридические или аналогичные ограничения по использованию этого актива, например, даты истечения срока соответствующих договоров аренды; и
  - ❖ - зависимость срока полезного использования соответствующего актива от срока полезного использования других активов предприятия.

## МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

- ❖ **Амортизируемая величина** – себестоимость актива или другая сумма, заменяющая себестоимость, за вычетом его остаточной стоимости.
- ❖ **Амортизируемая величина = С первоначальная – С ликвидационная**
- ❖ **Срок полезного использования** - это:
  - ❖ - период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или
  - ❖ - количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива

# МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»



## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

- ❖ Стандарт **не применяется** для следующих активов:
- ❖ (a) запасов;
- ❖ (b) активов, возникающих из договоров на строительство;
- ❖ (c) отложенных налоговых активов;
- ❖ (d) активов, возникающих из вознаграждений работникам;
- ❖ (e) финансовых инструментов;
- ❖ (f) инвестиционного имущества, оцениваемого по справедливой стоимости;
- ❖ (g) биологических активов, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

- ❖ Стандарт **не применяется** для следующих активов:
- ❖ (h) отложенных издержек по приобретению, а также нематериальных активов, возникающих из обусловленных договорами страхования прав страховщика
- ❖ (i) долгосрочных активов, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность".

# МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

## ❖ Обесцененный актив

- ❖ Балансовая стоимость оборудования, отраженная в бухгалтерском учете, составляет **\$100 000**. Оборудование морально устарело, и вы намереваетесь прекратить работу на данном оборудовании.
- ❖ Не предполагая дальнейшего применения данного оборудования в компании, вы принимаете решение его продать. По оценкам вашего консультанта, в результате продажи можно получить только **\$25 000**.
- ❖ Ваше оборудование в бухгалтерском учете отражено по завышенной оценке, так как его балансовая стоимость (\$100 000) не может быть возмещена ни в результате использования, ни путем продажи. **Актив подлежит обесценению.**

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

- ❖ МСФО 36 применяется к активам, которые отражаются по
  - ❖ **переоцененной величине (справедливой стоимости)** в
  - ❖ соответствии с прочими Стандартами, например в
  - ❖ соответствии с методом учета по переоцененной стоимости, предусмотренным в МСФО 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».
- 
- ❖ Тест на обесценение может быть проведен **в любое время в**
  - ❖ **течение отчетного периода**, при условии, что он проводится
  - ❖ ежегодно в одно и то же время.

Признаки  
обесценения  
актива

```
graph TD; A[Признаки обесценения актива] --> B[Внешние признаки]; A --> C[Внутренние признаки];
```

Внешние  
признаки

Внутренние  
признаки

# МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

## ❖ Внешние признаки:

- существенное падение рыночной стоимости актива;
- существенные изменения (технологии, рынка, экономики, законодательства);
- процентные ставки или прочие факторы, влияющие на ставку дисконта, используемую при расчете «эксплуатационной ценности» актива;
- балансовая стоимость чистых активов компании превышает ее рыночную капитализацию.

# МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

## ❖ Внутренние признаки:

- - имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;
- - существенные изменения в процессе эксплуатации актива, например:
  - 1. простой актива;
  - 2. планы по прекращению (или реструктуризации) производственной деятельности;
  - 3. планы по выбытию актива в ближайшее время;
  - 4. пересмотр срока полезной службы актива – с неограниченного на ограниченный;

# МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

## ❖ Внутренние признаки:

- - факты, свидетельствующие о том, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось;
- - прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива:
- 1. денежные средства, необходимые для приобретения актива или его эксплуатации и обслуживания, существенно превышают ранее предусмотренные бюджетом;
- 2. чистые потоки денежных средств существенно ниже, чем заложенные в бюджете;
- 3. прогнозируется чистый отток денежных средств на протяжении всего срока полезной службы актива.

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Актив обесценивается, если его балансовая стоимость превосходит возмещаемую стоимость.

**Балансовая стоимость** - стоимость, по которой учитывается актив после вычета начисленных амортизационных отчислений (амортизации) и начисленных убытков от обесценения.

**Возмещаемая стоимость актива** - справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования (эксплуатационная ценность) в зависимости от того, которая из данных величин больше.

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Если имеются какие-либо признаки обесценения, предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива и, если она окажется меньше, чем балансовая стоимость актива, **балансовая стоимость должна быть снижена до возмещаемой стоимости.**

Нет необходимости всегда определять «справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу» и его «эксплуатационную ценность». Если какая-либо из этих сумм **превышает балансовую стоимость** актива, то это означает, что актив не подлежит обесценению.

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Наилучшим свидетельством **справедливой стоимости** актива за вычетом затрат на его продажу является **цена по** имеющему обязательную силу **договору о продаже** в сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, скорректированная с учетом дополнительных затрат, которые прямо относятся на выбытие этого актива.

На активном рынке «справедливой стоимостью актива за вычетом расходов на продажу» является **рыночная цена актива за вычетом затрат по выбытию**.

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Примерами **затрат по выбытию** являются:

- судебные издержки,
- государственные пошлины, иные сборы, а также налоги, связанные с выбытием актива;
- расходы по демонтажу и транспортировке актива;
- дополнительные расходы, связанные с предпродажной подготовкой актива.

**Не признаются** в качестве затрат по выбытию:

- выходные пособия (в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам»);
- затраты, связанные с реорганизацией бизнеса..

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Оценка «эксплуатационной ценности» актива представляет собой расчет, который отражает ожидаемую текущую дисконтированную стоимость будущих потоков денежных средств.

Данный расчет основан на:

- оценке ожидаемых потоков денежных средств от актива;
- безрисковой ставке процента;
- премии за риск;
- прочих факторах, которые могут повлиять на потоки денежных средств и безрисковую ставку процента.

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

**Убыток от обесценения** должен немедленно признаваться в качестве **расхода в отчете о прибылях и убытках**, за исключением тех случаев, когда актив учитывается по величине переоценки, произведенной согласно другому Стандарту (например, в соответствии с методом учета по переоцененной величине в МСФО 16 «Основные средства»).

В соответствии с любым Стандартом, который может быть применен, убыток от обесценения для переоцененного актива должен учитываться как **уменьшение переоценки**.

### ❖ ПРИМЕР

- ❖ Балансовая стоимость офисного здания равна \$20 млн. В результате обесценения она была снижена до \$19 млн. Снижение балансовой стоимости в размере \$1 млн. признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках:
- ❖ Дебет «Расходы» Кредит «Основные средства»

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

### ❖ Убыток от обесценения:

- ❖ - актива, учтенного по первоначальной стоимости, отражается в отчете о прибылях и убытках.
- ❖ - переоцененного актива признается первоначально против любой переоценки как снижение стоимости, при этом любая остающаяся сумма, относится на расходы в отчете о прибылях и убытках.

Если оценочная величина убытка от обесценения превышает балансовую стоимость актива, компания **должна признать обязательство** только в том случае, если существует обязательство, которое необходимо урегулировать.

После признания убытка от обесценения, будущие расходы на **амортизацию** в отношении данного актива, относимые на расходы, **должны быть скорректированы**.

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

### ❖ ПРИМЕР

Балансовая стоимость офисного здания составляла \$10 млн. Здание было переоценено до \$12 млн. Прирост в размере \$2 млн. относится:

- ❖ Дебет «Основные средства» Кредит «Капитал – Резерв на переоценку»

При последующей переоценке здание переоценено по справедливой стоимости в \$7 млн. Уменьшение в размере \$2 млн. отражается на счетах бухгалтерского учета как уменьшение ранее созданного резерва на переоценку. Оставшиеся \$3 млн. признаются как снижение справедливой рыночной стоимости в отчете о прибылях и убытках:

- ❖ Дебет «Капитал – Резерв на переоценку» Кредит «Основные средства» = \$2 млн.
- ❖ Дебет «Расходы» Кредит «Основные средства» = \$3 млн.

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

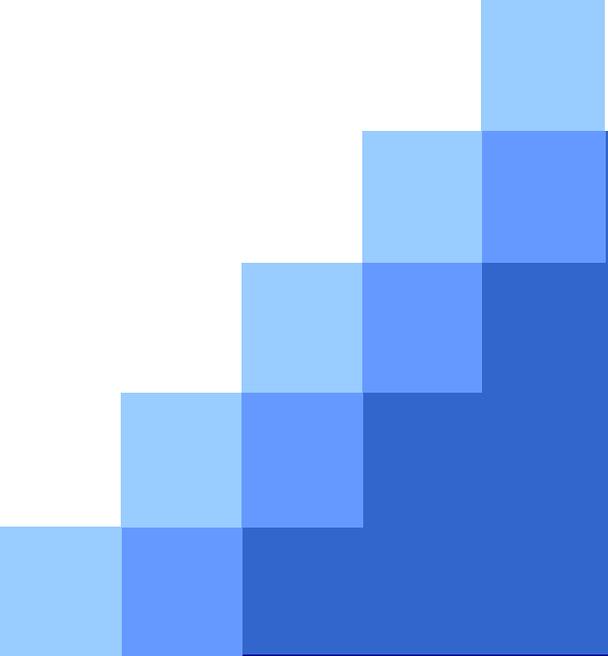
- ❖ Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды, **восстанавливается** только в том случае, если имели место изменения в оценках, используемых при определении возмещаемой суммы актива, с тех пор как в последний раз признавался убыток от обесценения актива.
- ❖ В целях восстановления убытка от обесценения необходимо **увеличить балансовую стоимость актива до его возмещаемой суммы**.
- ❖ Балансовая стоимость актива, увеличившаяся в результате восстановления убытка от обесценения, **не должна превышать** то значение **балансовой стоимости**, которое было бы определено, если бы **в предшествующие периоды** не признавался убыток от обесценения.

## МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Восстановление убытка от обесценения в отношении переоцененного актива кредитуется непосредственно **на счета капитала** как результат от переоценки.

Восстановление убытка от обесценения в отношении этого актива признается **в качестве дохода** в отчете о прибылях и убытках.

После того, как произошло восстановление убытка от обесценения, осуществляется **корректировка амортизационных начислений** для соответствующего актива на будущие периоды в целях равномерного списания скорректированной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.



**Спасибо за  
внимание!**

