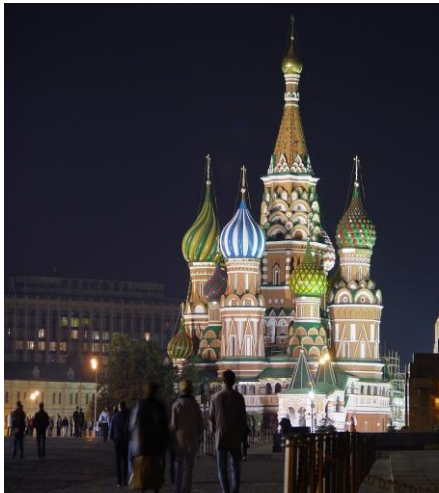


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=9#tab3>

2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27, 28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера риска), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ

Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Москва, Россия 2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смигу** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

СОДЕРЖАНИЕ

2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БАНКАХ	5
3 ОПРЕДЕЛЕНИЯ	9
4 ПРИЗНАНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	13
5 ОЦЕНКА НА МОМЕНТ ПРИЗНАНИЯ	15
6. ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА	20
7 АМОРТИЗАЦИЯ	29
8. ОБЕСЦЕНЕНИЕ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ	42
9. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ	46
10. ПРИЛОЖЕНИЕ – ПРАВИЛА МСФО (IAS) 16 ДЛЯ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ НЕБАНКОВСКОГО СЕКТОРА	50
11. ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ (МНОЖЕСТВЕННЫЙ ВЫБОР)	62
12. ВОПРОСЫ С РАСЧЕТАМИ	68
13. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ (МНОЖЕСТВЕННЫЙ ВЫБОР)	69
14. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ С РАСЧЕТАМИ	69

Введение

Разница между капитальными затратами (включая расходы на приобретение основных средств) и текущими затратами очень существенна с точки зрения бухгалтерского учета. Обычно текущие затраты учитываются в отчетном периоде (за исключением расходов будущих периодов), а капитальные затраты распределяются на несколько отчетных периодов, к которым эти капитальные затраты относятся. Один из взглядов на амортизацию состоит в том, что она представляет это распределение капитальных затрат между отчетными периодами.

Цель

Цель данного пособия – помочь специалистам изучить методику учета основных средств в соответствии с требованиями МСФО.

Задача

Основные средства рассматриваются в МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Задача настоящего Стандарта состоит в том, чтобы:

- определить порядок учета основных средств; и
- информировать пользователей финансовой отчетности об инвестициях в основные средства и любых движениях основных средств в течение отчетного периода.

Основными вопросами в сфере учета основных средств являются:

- признание основных средств в учете и отчетности;
- определение их балансовой стоимости;
- определение срока полезной службы;
- амортизационные отчисления; и

□ подлежащие учету убытки от обесценения.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Настоящий стандарт должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев, когда другой Международный стандарт финансовой отчетности требует или разрешает иной порядок учета.

МСФО (IAS) 16 не применяется в отношении:

- (1) биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности (см. пособие по МСФО (IAS) 41 Сельское хозяйство);
- (2) основных средств, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- (3) инвестиционной собственности, подпадающей под МСФО (IAS) 40.
- (4) активов до первоначального признания актива в качестве ОС по разведке и оценке минеральных ресурсов (см. пособие по МСФО (IFRS) 6) или
- (5) прав на минеральные ископаемые и запасам минералов, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Однако настоящий Стандарт применяется к основным средствам, используемым для развития или обеспечения деятельности или связанных с использованием активов, указанных в пунктах (1) - (4) выше.

АРЕНДА

Другие Стандарты могут требовать иного подхода к признанию основных средств, чем это требуется МСФО (IAS) 16. Например, МСФО (IAS) 17 *Аренда* (см. пособие по МСФО (IAS) 17) требует подходить к признанию и оценке арендованного актива с точки зрения передачи рисков и вознаграждений. Другие аспекты бухгалтерского учета в отношении арендованных активов, включая амортизацию, предписываются настоящим Стандартом.

Прочий Совокупный Доход

МСФО (IAS) 1) ввел прочий совокупный доход как финансовый отчет. Все движения в и из Капитал – Резерв переоценки записаны здесь.

2. Учет основных средств в банках

Основные принципы

i. Недвижимое имущество

Большинство банков имеют дело с недвижимостью, принадлежащей непосредственно им самим или их клиентам. Клиенты часто используют недвижимость как залог, а также привлекают средства банков для финансирования ее приобретения, а иногда – для целей строительства. По мере увеличения объема банковской деятельности, связанной с недвижимостью, в банках растет необходимость обзаводиться штатом собственных экспертов по недвижимости.

В основном банки имеют дело с недвижимостью в случае, когда банк владеет зданием и использует его (полностью или частично) для осуществления банковской деятельности. Та часть здания, которая используется для банковской деятельности, подпадает под требования МСФО (IAS) 16.

Инвестиционная собственность регламентируется МСФО (IAS) 40.

В целом, банки не станут формировать портфель из объектов недвижимости до тех пор, пока предполагаемая прибыль не будет существенно превышать ту, которая может быть получена в результате банковской деятельности. (Банки предпочитают использовать свои средства в банковской деятельности).

Недвижимость требует среднесрочного и долгосрочного финансирования и, соответственно, использования ликвидных средств банков. Поэтому, помещения для многих отделений банков арендуются, если только они не были ранее приватизированы у государства.

Банки могут приобретать собственность в случае лишения клиентов-заемщиков права выкупа заложенного имущества. Обычно такая собственность отражается как «предназначенная для продажи» (см. пособие по МСФО (IFRS) 5). Если недвижимость должна быть продана, то обычно это осуществляется быстро, так как в соответствии с требованиями Центрального Банка стоимость этой недвижимости, отражаемая в банковских бухгалтерских книгах, может снижаться.

Банк может принять решение о сохранении за собой права собственности на недвижимое имущество (после выполнения всех необходимых юридических процедур) либо для целей собственного использования (МСФО (IAS) 16), либо в качестве инвестиционной собственности (МСФО (IAS) 40).

Банк может приобрести недостроенное здание в случае лишения заемщика права его выкупа. Банк может принять

решение о завершении строительства здания, вместо его продажи в недостроенном виде.

ii. Техника и оборудование

В своей основной деятельности банки используют множество различных активов, в том числе компьютерную технику, системы обеспечения безопасности, сейфы и мебель, движимое имущество и иное оборудование. Повышение стоимости арендованной собственности представляет собой изменения в имеющейся собственности, сдаваемой в аренду. Хотя определенные усовершенствования всех помещений могут быть капитализированы, ремонт и общее техническое обслуживание должны относиться на расходы в текущем периоде, когда соответствующие затраты были понесены.

iii Сфера применения МСФО (IAS) 16

МСФО (IAS) 16 регламентирует учет всех видов основных средств, за исключением инвестиционной собственности (МСФО (IAS) 40), аренды (МСФО (IAS) 17) и активов, предназначенных для продажи (МСФО (IFRS) 5, а также активов, подпадающих под требования МСФО (IAS) 41 и МСФО (IFRS) 6 (см. выше).

Проблемные вопросы для банкиров

i. Собственность

МСФО основное внимание уделяют экономической стоимости и прибыли по операциям, в то время как банкиров больше беспокоит ликвидность и потоки денежных средств.

Часто продажа собственности оказывается затруднительной. Также, может оказаться затруднительным найти арендаторов

для занятия свободных помещений. В результате, могут возникать проблемы с ликвидностью.

Банковским работникам необходимо понимать влияние МСФО (IAS) 16 при изучении финансовой отчетности клиентов. В тех случаях, когда клиенты отражают основные средства на основе учета по переоцененной стоимости, в бухгалтерском балансе появятся более высокие показатели стоимости активов и резервов, даже если они не были реализованы. Такая нереализованная прибыль не создает потоки денежных средств, а в будущие периоды может обернуться убытками

Оценщики, привлекаемые клиентами, должны быть общепризнанными среди банков и иметь необходимую профессиональную квалификацию и знания касательно местоположения и типа оцениваемых зданий.

Клиенты должны предоставлять результаты профессиональной оценки, основанные на всех общепризнанных методах, включая метод будущих доходов, исходя из которых могут быть проанализированы будущие потоки денежных средств на предмет возможного обесценения.

В отношении своей собственности клиенты могут использовать учет по фактической стоимости, особенно в период ее строительства. Банку необходимо проанализировать все факторы, которые могут привести к обесценению, чтобы принять решение, могут ли они являться фактическим доказательством того, что банковский заем связан с риском.

Влияние возможного уменьшения стоимости собственности

Стоимость собственности, как правило, уменьшается в периоды экономической рецессии, но также может снижаться в

конкретных небольших городах (или городских районах) в случае перебазирования крупного работодателя (государственного или частного).

По мере того, как люди будут покидать прежнее месторасположение, банковские отделения могут закрываться, или банк может использовать помещения меньшего размера. Часть собственности может оставаться незанятой.

Банки, финансирующие такую собственность, могут пострадать в результате снижения стоимости соответствующего залога, основанного на потоках денежных средств, а также из-за несвоевременных платежей и дефолта.

При оценке займов на обесценение банку, возможно, потребуются изменить свою ставку дисконтирования для отражения новых ожиданий инвесторов относительно доходности в новых рыночных условиях.

И, что действительно важно, если собственность потребуется продать, число покупателей будет меньше, чем в более благоприятные экономические периоды. Инвесторы будут готовы приобрести собственность лишь за крайне низкую цену, а вовсе не по более высокой цене, как несколько месяцев назад. На рынке недвижимости может быть переизбыток продавцов и слишком мало покупателей, что может привести к снижению цен.

ii. Техника и оборудование

Банки работают в глобальной банковской сети, и им необходимо обеспечить, чтобы их технологии и система безопасности отвечали соответствующим требованиям. Сроки

полезной службы существующего оборудования могут быть значительно короче, чем ставки амортизации, установленные национальным законодательством. Через 2 года стоимость сегодняшних самых современных технологий может равняться стоимости утильсырья. То же самое может относиться и к оборудованию их клиентов.

Срок полезной службы техники и оборудования будет ограничен оставшимся сроком аренды здания, в котором они расположены, если только их нельзя перенести куда-либо по окончании аренды.

При использовании техники и оборудования в качестве залога, банкам необходимо установить чистую стоимость реализации этой техники и оборудования. Что касается специализированной техники и оборудования, то соответствующий рынок может оказаться неактивным или просто отсутствовать. Даже если технику и оборудование можно продать, следует учесть транспортные затраты для ее доставки новому собственнику. Некоторые капитализированные затраты на установку, возможно, не будут возмещены при перемещении активов. Просверленные в стенах отверстия для труб и кабелей могут быть капитализированы, но их невозможно переместить.

Реорганизация популярна как во многих банках, так и среди их клиентов. Она часто предусматривает реструктуризацию офисных и иных зданий, а также сдачу в утиль части техники и оборудования по мере оснащения новым оборудованием. Низкие ставки амортизации техники и оборудования, отражающие длительные сроки полезной службы этих объектов, могут привести к искусственному завышению годовой прибыли. Они также могут препятствовать инвестированию в новые технологии, так как новые технологии

приведут к более значительным списаниям балансовой стоимости существующих активов, которые будут заменены.

Необходимо внимательно изучить, как проводилась переоценка техники и оборудования. Рынок для большей части техники и оборудования более ограничен, чем для подавляющей части собственности. Соответственно, показатели оценки могут оказаться менее надежными при реализации активов. Также, увеличение стоимости техники и оборудования приведет к увеличению ежегодных амортизационных отчислений. Банкам необходимо изучить достоверность результатов переоценки техники и оборудования, в противном случае результатом будет нарушение условий предоставления займа.

iii Бухгалтерский учет в банковских отделениях – затраты, связанные с собственностью

Многие банковские отделения расположены в центральной части города или на главной улице. Такая собственность считается коммерческой собственностью премиум-класса, и в случае закрытия отделения на эту собственность, как правило, достаточно легко найти покупателей.

При оценке эффективности деятельности своих отделений руководству банка следует использовать текущие рыночные ставки аренды по аналогичной собственности в данном месте, а не первоначальную стоимость или арендные платежи, которые ниже текущих рыночных ставок.

Это позволит определить, получает ли каждое отделение достаточно прибыли, чтобы оправдать занимаемую ими собственность премиум-класса.

iv Приложение – правила МСФО (IAS) 16 для пользователей не из банковского сектора

В приложении приведены примеры, относящиеся к МСФО (IAS) 16, но предназначенные для пользователей не из банковского сектора (операторы мостов, самолетов, месторождений, и т.п.).

3 Определения

Балансовая стоимость – сумма, по которой актив учитывается в балансе, за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Фактическая стоимость – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость переданного для приобретения актива другого возмещения, на момент его приобретения или сооружения.

Амортизируемая стоимость – себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Амортизация – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Справедливая стоимость – представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (МСФО 13).

Убыток от обесценения – это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

Основные средства – это материальные активы, которые

- (1) используются в производстве или для поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей
- (2) будут использоваться дольше, чем один отчетный период

Возмещаемая стоимость – это наибольшая величина из двух значений: справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и доходов от использования актива.

Ликвидационная стоимость – это величина поступлений, которые компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

Срок полезной службы

- (1) период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив; или
- (2) количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива.

В приведенных ниже примерах **ОПУ** означает отчет о прибылях и убытках и **ББ** означает бухгалтерский баланс.

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

ПРИМЕР Ликвидационная стоимость больше нуля
 В соответствии с учетной политикой Вашей компании автомобили амортизируются в течение 4-х лет. Вы только что купили новый автомобиль за \$20.000. Текущая рыночная цена, за вычетом расходов на продажу на аналогичный автомобиль, бывший в эксплуатации в течение 4 лет, составляет \$6.000. Эта стоимость является экономически оправданной оценкой ликвидационной стоимости Вашего нового автомобиля.

Амортизируемая стоимость составит $\$20.000 - \$6.000 = \$14.000$, а годовая сумма амортизационных отчислений составит $\$14.000 / 4 \text{ года} = \3.500 .

По истечении 4х-летнего срока Вы продадите этот автомобиль.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	3.500	
Накопленная амортизация	ББ		3.500
<i>Амортизация автомобиля за один год</i>			
Основные средства	ББ		20.000
Накопленная амортизация	ББ	14.000	
Денежные средства	ББ	6.000	
<i>Продажа автомобиля</i>			

ПРИМЕР Ликвидационная стоимость равна нулю
 Вы покупаете систему кондиционирования воздуха для своего банковского отделения за \$200.000. Срок полезной службы этой установки оценен в 5 лет, ликвидационная стоимость равна нулю.
 Вы амортизируете установку на \$40.000 каждый год в течение 5-летнего срока службы.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	40.000	
Накопленная амортизация	ББ		40.000
<i>Амортизация установки за один год</i>			

ПРИМЕР Амортизация на единицу продукции
 Вы покупаете за \$100.000 печатную машину для изготовления информационно-рекламных материалов сезонного характера. Согласно Вашей оценке за срок своей полезной службы эта установка сможет протестировать 20.000 единиц продукции. Ликвидационная стоимость установки по истечении срока полезной службы будет равна нулю.
 После печати каждой единицы продукции, стоимость установки амортизируется на \$5.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	5	
Амортизация	ББ		5
<i>Амортизация на единицу продукции</i>			

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Тип собственности - в соответствии с МСФО к различным видам собственности применяются различные виды учета в зависимости от их текущего и будущего использования и права собственности	Стандарт	Название стандарта	Оценка
Объекты собственности, используемые для собственных нужд	МСФО (IAS) 16	Основные средства (см. также МСФО (IAS) 20 Правительственные субсидии)	Фактическая стоимость или переоценка
Собственность, приобретенная в обмен на активы	МСФО (IAS) 16	Основные средства	Справедливая или балансовая стоимость отданных активов
Инвестиционная собственность	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Фактическая или справедливая стоимость
Инвестиционная собственность, реконструируемая для постоянного использования в качестве инвестиционной собственности	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Фактическая или справедливая стоимость
Инвестиционная собственность для продажи без застройки (только если она не соответствует стандартам МСФО (IFRS) 5 – см. ниже).	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Фактическая или справедливая стоимость
Собственность, используемая под операционную аренду, классифицируемую как инвестиционная собственность	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Справедливая стоимость (учитывается как финансовая аренда в соответствии с МСФО (IAS) 17).
Собственность, удерживаемая по финансовой аренде	МСФО (IAS) 17	Аренда. Используемые для собственных нужд – МСФО (IAS) 16, инвестиционная собственность - МСФО (IAS) 40.	Справедливая или дисконтируемая стоимость минимальных арендных платежей, в зависимости от того, какая стоимость ниже
Собственность, используемая по операционной аренде – используемая для собственных	МСФО (IAS) 17	Аренда	Арендные расходы списаны в расход

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

нужд			
Имущественный наём другой стороне по договору финансовой аренды	МСФО (IAS) 17	Аренда	Дебиторская задолженность, равная чистым инвестициям в аренду
Продажа недвижимости и продажа собственности с условием получения её обратно в аренду	МСФО (IAS) 17	Аренда	Как операционная аренда или финансовая аренда, в зависимости от ситуации
Торговая собственность – собственность, (включая инвестиционную собственность), предназначенная для продажи в процессе осуществления обычной хозяйственной деятельности или в процессе застройки или реконструкции для этой цели.	МСФО (IAS) 2	Запасы (Собственность, предназначенная для продажи, которая удовлетворяет критериям МСФО (IFRS) 5, должна учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 – см. ниже. В обычной хозяйственной деятельности не применяется).	Фактическая себестоимость или чистая стоимость реализации, в зависимости от того, какая величина меньше.
Собственность, предназначенная для продажи или включенная в ликвидационную группу, предназначенную для продажи	МСФО (IFRS) 5	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность	Балансовая или справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу (в зависимости от того, что меньше)
Активы, полученные в обмен на займы (приобретение в собственность ссуды под двойное обеспечение)	МСФО (IFRS) 5 МСФО (IAS) 16	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность Основные средства (см. выше Собственность, приобретенная в обмен на активы)	Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или балансовая стоимость займа за вычетом обесценения на дату обмена, в зависимости оттого, какая величина ниже (см. годовой отчет за 2005 г. HSBC (компания с ограниченной ответственностью), стр. 247)
Собственность, предоставляемая как часть договора подряда	МСФО (IAS) 11	Договоры подряда	Стадия завершения контракта или расход
Будущие расходы на демонтаж, ликвидацию и оздоровление участка	МСФО (IAS) 37	Резервы ассигнований, непредвиденные обязательства и условные активы (см. также IFRIC 1, IFRIC 5)	Дисконтируемая стоимость ожидаемых расходов с использованием учетной ставки до уплаты налогов

Примечания к вышеприведенной таблице:

Таблица показывает различные виды учета по МСФО, применяемые к различным видам собственности, в

зависимости от их текущего и будущего использования.

Примечание 1: При **переоценке** актива превышение балансовой стоимости над фактической учитывается как **прибыль от переоценки запасов, в собственном капитале**.

Использование **справедливой стоимости**, все изменения в справедливой стоимости учитываются в **отчете о прибылях и убытках**.

Понижение ниже фактической стоимости учитывается в отчете о прибылях и убытках с использованием обоих методов.

Примечание 2: В случае, когда актив подлежит оценке по фактической стоимости или переоценке, балансовая стоимость будет уменьшаться на сумму накопленной амортизации и накопленного обесценения. (См. пособие по МСФО (IAS) 36).

На нашем веб-сайте размещены учебные пособия по каждому стандарту с объяснением методики учёта и примерами.

4 Признание основных средств

Объект основных средств должен учитываться в качестве актива, когда:

- (1) у компании есть уверенность в том, что она получит связанные с активом будущие экономические выгоды; и
- (2) себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

ЗАПАСНЫЕ ЧАСТИ И ОБОРУДОВАНИЕ ДЛЯ ОБСЛУЖИВАНИЯ

Запасные части и оборудование обычно учитываются как запасы и признаются в составе расходов по мере их использования.

Однако наиболее важные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если они будут использоваться в течение более чем одного отчетного периода.

Если запасные части и оборудование для обслуживания могут использоваться только в неразрывной связи с каким-либо объектом основных средств, они также учитываются как основные средства.

МСФО (IAS) 16 не уточняет, что является **объектом** основных средств.

В некоторых случаях возможно объединение отдельных незначительных активов (например, запасные части для компьютерной техники) для учета в качестве одного объекта основных средств.

ЗАТРАТЫ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ И ЗАЩИТУ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

Основные средства могут приобретаться для обеспечения безопасности и охраны окружающей среды. Выгода от приобретения таких объектов состоит в том, что в результате их использования компания получает право продолжать вести свою деятельность.

ПРИМЕР Возможна ли капитализация в качестве актива оборудования, непосредственно не создающего добавленную стоимость для компании?

Вопрос для рассмотрения

Объект основных средств должен учитываться в качестве актива, когда:

- (i) у компании есть уверенность в том, что она получит связанные с активом будущие экономические выгоды; и
- (ii) себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

Основные средства могут приобретаться для обеспечения безопасности или защиты окружающей среды. Такие основные средства могут не увеличивать будущие экономические выгоды, связанные с существующими объектами основных средств.

Однако компании может потребоваться получать будущие экономические выгоды от других активов. Соответственно, вышеуказанная категория основных средств может быть признана в качестве актива, так как компания способна получить связанные с активом экономические выгоды.

Вправе ли руководство капитализировать расходы на актив, который непосредственно не создает добавленную стоимость для компании?

Условия задачи

Банк имеет сеть отделений. В соответствии с новыми правилами техники безопасности все отделения должны быть оснащены системами пожаротушения. Установка новых систем не приведет к увеличению объема банковской деятельности.

В отделениях не случалось пожаров, и руководство полагает маловероятным возникновение пожаров в будущем. Соответственно, предполагается, что установка систем пожаротушения не приведет к уменьшению операционных расходов отделений.

Решение

Да. Руководству следует признать систему пожаротушения в качестве актива при условии, что если балансовая стоимость каждого отделения (исходя из допущения, что каждое отделение является отдельной единицей, генерирующей денежные средства) не превышает возмещаемую стоимость (см. раздел по обесценению ниже).

Оборудование, приобретаемое для обеспечения безопасности, но не приносящее будущие экономические выгоды, подлежит признанию в качестве актива, так как дает возможность получения будущих экономических выгод от иных активов.

Руководство сможет получить будущие экономические выгоды от деятельности отделений только в случае установки систем пожаротушения, так как органы надзора, скорее всего, закроют отделения, не оснащенные такими системами.

Однако фактическая себестоимость системы пожаротушения не должна признаваться до момента установки. В отношении будущей установки оборудования, обеспечивающего безопасность, не следует формировать резервы.

ЗАТРАТЫ НА РЕМОНТ И ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ

Затраты на текущий ремонт и обслуживание учитываются в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения. В указанные затраты не включаются объекты, которые существенно увеличивают стоимость.

Важные компоненты некоторых объектов основных средств могут требовать замены через определенные промежутки времени. Например, двигатель в системе кондиционирования воздуха может требовать замены в течение срока полезной службы системы после определенного количества часов эксплуатации.

Отдельные объекты основных средств могут также приобретаться для менее частого использования, например, для замены внутренних перегородок в здании, или для однократной замены объектов основных средств.

Затраты на новые запасные части включаются в фактическую себестоимость актива, а стоимость старых запасных частей вычитается.

Новая балансовая стоимость = старая балансовая стоимость + стоимость новой конструктивной части – стоимость старой конструктивной части

ПРИМЕР Запасные части
 Балансовая стоимость Вашего здания составляет \$1млн. Стоимость новых перегородок внутри здания составляет \$0,2млн. Балансовая стоимость старых перегородок составляет \$0,1млн.
 Прибавьте стоимость новых перегородок и вычтите балансовую стоимость старых перегородок:
 \$1млн. + \$0,2млн. - \$0,1млн. = \$1,1млн. это новая балансовая стоимость здания.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$0,2 млн	
Денежные средства	ББ		\$0,2 млн
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$0,1 млн	
Основные средства	ББ		\$0,1 млн
<i>Выбытие актива (старые перегородки внутри здания)</i>			

5 Оценка на момент признания

Основные средства оцениваются по фактической себестоимости.

ЭЛЕМЕНТЫ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Фактическая себестоимость основного средства включает:

- (1) покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возвратов переплаты;
- (2) любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место, его установкой и приведение в рабочее состояние для использования по назначению;
- (3) первоначальную оценку стоимости демонтажа, ликвидации актива и восстановления производственной площадки, на которой он располагался.

Примерами затрат, описанных выше в пункте (2), являются:

- затраты на содержание персонала, связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;
- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку и монтаж;
- затраты на пробный пуск, за вычетом чистых поступлений от пробных образцов товара или иных доходов; и
- затраты на профессиональные услуги.

ПРИМЕР Элементы фактической себестоимости основных средств

Вопрос для рассмотрения

Основные средства изначально должны оцениваться по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость объекта основных средств включает любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение в рабочее состояние для использования по назначению.

Ниже в качестве примеров приведены категории затрат, которые могут (или не могут) включаться в фактическую себестоимость основных средств.

Решение

Затраты, подлежащие включению:

Затраты, необходимые для строительства объекта основных средств, следует капитализировать.

- i) затраты на юридические услуги, непосредственно относящиеся к приобретению и строительству определенного актива;
- ii) первичные затраты на доставку и разгрузку;
- iii) импортные пошлины;
- iv) затраты на установку;
- v) транзакционные затраты, связанные со сделкой по приобретению;
- vi) налоги, взимаемые при передаче собственности;
- vii) затраты на архитектурные или инженерные услуги, непосредственно относящиеся к активу (затраты на альтернативные технические проекты, которые впоследствии были отклонены, не подлежат капитализации);
- viii) затраты на подготовку производственной площадки;
- ix) строительные рабочие и материалы;
- x) проценты за период строительства (см. МСФО (IAS) 23);
- xi) затраты на пуск, необходимые для приведения актива в рабочее состояние (в том числе ввод в промышленную эксплуатацию и затраты на пробный пуск).

Затраты, подлежащие исключению:

Затраты, произведенные на стадии планирования, несмотря на то что являются необходимыми для эффективного управления ресурсами компании, могут не быть таковыми

для строительства конечного актива.

Например, такие затраты, как затраты по выбору проекта, подбору производственной площадки, определению требований и т.д., не являются необходимыми для строительства конечного актива.

Затраты, не являющиеся необходимыми, относятся на расход и не капитализируются.

- i) затраты на подготовку технико-экономического обоснования;
- ii) затраты на пуск (за исключением тех, которые необходимы для приведения актива в рабочее состояние для использования по назначению);
- iii) первоначальные операционные убытки до выхода на полную проектную мощность;
- iv) сверхнормативный расход материалов, трудовых или иных ресурсов;
- v) проценты или иные затраты после приведения объекта основных средств в рабочее состояние для использования по назначению, даже если он пока еще не используется в хозяйственной деятельности;
- vi) обучение персонала;
- vii) затраты по перебазированию оборудования на территории завода в целях обеспечить возможность установки нового оборудования; и
- viii) общие административные расходы, напрямую не связанные с приобретением, строительством актива или его вводом в промышленную эксплуатацию.

ПРИМЕР Капитализация расходов на аренду

Вопрос для рассмотрения

Фактическая себестоимость объекта основных средств включает, помимо прочего, любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению.

Следует ли капитализировать расходы на аренду?

Условия задачи

Компания «Х» создает компьютерную сеть, связывающую головной офис с отделениями. «Х» заключила договоры аренды с различными поставщиками телекоммуникационных услуг. За аренду телефонных линий компания «Х» ежемесячно выплачивает 1000. После начала работы сети «Х» будет нести расходы по аренде в том же самом размере.

Решение

Компании «Х» следует отнести сумму арендной платы в размере 1000 на расходы по мере их возникновения в ходе создания телекоммуникационной сети.

Затраты на аренду линий будут понесены как до создания сети, так и в период ее функционирования. Затраты не увеличиваются и не связаны напрямую с процессом приведения сети в рабочее состояние. Соответственно, их следует отнести на расходы по мере их возникновения.

Сумма арендной платы является частью пусковых затрат, которые следует относить на расходы по мере возникновения.

Арендные платежи по договорам операционной аренды подлежат признанию на основе прямолинейного метода в течение срока аренды, за исключением случаев, когда срок представлен другой систематической основой, выгодной для пользователя.

«Х» получает выгоду от аренды с первого дня, так как компании предоставлен доступ к линиям для целей установки своего оборудования. Соответственно, прямолинейный метод для признания арендных платежей является приемлемым.

Суммы арендной платы, возникшие до начала работы сети, не подлежат капитализации.

Затраты, относимые на расходы

Затраты, которые должны включаться в состав расходов в отчете о прибылях и убытках (а не капитализоваться) включают:

- (1) затраты на открытие нового производственного объекта;
- (2) затраты на запуск нового продукта или услуги (включая затраты, связанные с рекламой и продвижением продукта/услуги на рынок);
- (3) затраты на ведение бизнеса в новом месте или с новым классом клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- (4) административные и другие накладные расходы.

ПРЕКРАЩЕНИЕ КАПИТАЛИЗАЦИИ ЗАТРАТ, СВЯЗАННЫХ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Признание затрат прекращается, когда объект основных средств находится на месте и используется по назначению.

Поэтому затраты, связанные с использованием и перемещением объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

Например, следующие затраты **не** включаются в балансовую стоимость:

- (1) затраты, связанные с вводом в эксплуатацию готового для использования по назначению

- производственного объекта, или затраты, связанные с выходом на полную мощность;
- (2) операционные убытки на начальном этапе хозяйственной деятельности;
 - (3) затраты на переезд или реорганизацию банка.

ПРИМЕР Капитализация затрат, произведенных до открытия банковского отделения**Вопрос для рассмотрения**

Фактическая себестоимость объекта основных средств включает, помимо прочего, любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению.

Следует ли руководству капитализировать расходы, произведенные до открытия банковского отделения?

Условия задачи

Банк «К», имеющий разветвленную сеть отделений, приобрел еще одно отделение в новом месте. Для нового отделения требуются значительные расходы на реконструкцию.

Руководство предполагает, что реконструкция продлится 3 месяца, и в течение этого срока отделение будет закрыто. Руководство подготовило бюджет на данный период, включающий расходы на строительство и перепланировку, заработную плату персонала, занятого подготовкой к открытию отделения, а также соответствующие затраты на коммунальные услуги.

Решение

Да, руководству следует капитализировать затраты на строительство, обеспечение безопасности, телекоммуникационные системы и перепланировку отделения,

так как они необходимы для приведения отделения в рабочее состояние для использования по назначению. Отделение не может быть открыто без затрат на перепланировку, и, таким образом, затраты следует рассматривать как часть стоимости актива.

Однако затраты на заработную плату, коммунальные услуги и хранение товаров являются операционными, которые бы возникли, если бы отделение было открыто.

Указанные затраты не являются необходимыми для приведения отделения в рабочее состояние для использования по назначению и должны быть отнесены на расходы.

Сопутствующие расходы/доходы

До начала, или в процессе, строительства или создания объекта основных средств могут возникать различные связанные операции.

Например, компания может получить определенный доход, используя строительную площадку в качестве автомобильной стоянки в период до начала строительства.

Доходы и расходы от связанных операций учитываются в отчете о прибылях и убытках и включаются в соответствующие доходы и расходы.

Активы, произведенные компанией

Стоимость активов, произведенных компанией, определяется на основе тех же принципов, что и при приобретении активов. Если компания производит аналогичные активы для продажи в ходе своей обычной деятельности, стоимость актива обычно равна стоимости его производства для продажи.

Любая внутренняя прибыль, возникающая в результате производства при расчете стоимости таких активов, исключается.

ПРИМЕР Признание заработной платы как элемента фактической себестоимости актива

Вопрос для рассмотрения

Фактическая себестоимость объекта основных средств включает, помимо прочего, любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению

Следует ли руководству капитализировать или относить на расходы заработную плату работников, занятых на строительстве актива?

Условия задачи

Руководство «М» инициировало строительство нового отделения. Предполагается, что часть штатных работников будет работать полный рабочий день в рамках этого строительного проекта.

Предполагаемый срок строительства – 3 месяца. Общие затраты на заработную плату вышеуказанных работников, включая затраты на пенсионные отчисления и ежегодный отпуск, составляют 500 000 в год.

Решение

Руководству следует капитализировать 125 000 ($3/12 \times 500\,000$) в качестве элемента фактической себестоимости отделения. Затраты на заработную плату работников, работающих по проекту полный рабочий день, могут быть напрямую связаны со строительством актива.

Административные и иные общие накладные расходы представляют собой примеры затрат, которые **не** являются элементом фактической себестоимости основных средств.

Затраты сырья, заработной платы или других ресурсов, превышающие необходимую величину, не включаются в стоимость актива.

МСФО (IAS) 23 *Затраты по займам* устанавливает условия включения расходов по выплате процентов в балансовую стоимость актива, произведенного компанией.

РАСЧЕТ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Фактическая себестоимость – это эквивалент цены объекта основных средств при единовременной оплате денежными средствами на дату его признания в качестве актива. Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий принятый при обычных условиях кредитования, разница между эквивалентом цены в случае единовременной оплаты и суммарными выплатами учитывается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении всего срока кредита, если только она не учитывается в качестве затрат по займам в балансовой стоимости актива в соответствии с МСФО (IAS) 23.

ПРИМЕР Расчет фактической стоимости основного средства
Вы можете приобрести здание за \$1млн. при условии единовременной оплаты или купить его в рассрочку на три года за \$1,3млн. При любом варианте оплаты стоимость здания будет равна \$1млн. При использовании первого варианта оплаты, (см. выше), дополнительные \$0,3млн. будут учитываться в качестве процентов.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
--	--------	----	----

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Основные средства	ББ	\$1 млн	
Кредиторская задолженность	ББ		\$1 млн
<i>Отражение цены приобретения здания при единовременной оплате</i>			
Расходы на выплату процентов	ОПУ	\$0,1 млн	
Кредиторская задолженность (Проценты к уплате)	ББ		\$0,1 млн
<i>Сумма годового процента</i>			

Себестоимость объекта основных средств, имеющегося у арендатора на правах финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО 17 (IAS) *Аренда*.

Балансовая стоимость основных средств может быть уменьшена на сумму полученных правительственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 *Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи*.

6. Последующая оценка

Компания должна выбрать один из двух методов учета, по фактической стоимости или по переоцененной стоимости, и применять одинаковую учетную политику ко всем основным средствам, относящимся к определенному классу основных средств.

УЧЕТ ПО ФАКТИЧЕСКОЙ СТОИМОСТИ

Объект основных средств учитывается по его фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и

накопленных убытков от обесценения (см. ниже раздел по обесценению).

УЧЕТ ПО ПЕРЕОЦЕНЕННОЙ СТОИМОСТИ

Объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, может учитываться по переоцененной стоимости (справедливой стоимости) за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость не отличалась существенно от справедливой стоимости на отчетную дату.

Справедливая стоимость земли и зданий обычно определяется профессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыночных цен.

Справедливой стоимостью станков и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки.

Если информация о рыночной стоимости отсутствует, справедливая стоимость определяется путем оценки.

Например:

текущая стоимость будущих доходов

или

восстановительная стоимость за вычетом амортизации.

Чем выше нестабильность рынка, тем чаще должны проводиться переоценки.

Если балансовая стоимость сильно отличается от справедливой стоимости, требуется проведение переоценки.

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Некоторые объекты основных средств требуют ежегодной переоценки вследствие частного изменения их справедливой стоимости.

Для основных средств частые переоценки не требуются. Обычно основные средства переоцениваются каждые 3-5 лет, за исключением инвестиционной собственности (см. МСФО (IAS)), для которой частые переоценки являются обычной практикой.

АМОРТИЗАЦИЯ – УЧЕТ ПО ПЕРЕОЦЕНЕННОЙ СТОИМОСТИ

Амортизируемая стоимость – себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Амортизация – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

При переоценке актива, если переоцененная стоимость превышает фактическую, амортизируемая стоимость увеличивается, и **амортизационные отчисления за каждый период также увеличиваются.**

Если же переоцененная стоимость оказывается ниже текущей балансовой стоимости, то амортизируемая стоимость и амортизационные отчисления по каждому периоду уменьшаются.

ПРИМЕР – Переоценка – увеличение амортизационных отчислений

Вы строите свой головной офис, фактическая стоимость которого составляет \$40 млн.

На момент готовности здания для использования по назначению производится его переоценка до \$60 млн. (В данном примере стоимость земельного участка не учитывается).

Предполагаемый срок полезной службы здания – 40 лет.

Ежегодные амортизационные отчисления составят \$1.5 млн. (\$60 млн. / 40 лет), а не \$1 млн. (\$40 млн. / 40 лет).

Когда производится переоценка объекта основных средств, вся накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов, каждый из которых приводит к тому, что чистая балансовая стоимость объекта становится равной его переоцененной стоимости:

(1) Амортизация переоценивается пропорционально, с изменением полной балансовой стоимости актива.

Балансовая стоимость актива после переоценки равняется его переоцененной стоимости.

Этот метод часто используется, когда актив переоценивается до остаточной восстановительной стоимости путем индексирования.

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

ПРИМЕР Пропорциональная переоценка амортизации
 Машина для счета денег первоначально стоила \$6000, на нее была начислена амортизация в размере \$1000, чистая балансовая стоимость составила \$5000.
 Машина была переоценена. Цен вырос на 25% с момента приобретения машины.
 Таким образом, новая стоимость составила \$7500 (6000x125%), амортизация \$1250 (1000x125%) и, соответственно, балансовая стоимость - \$6250.

Это может быть отражено следующим образом:

	Фактическая стоимость	Переоцененная стоимость
Фактическая стоимость = валовая балансовая стоимость – переоцененная стоимость	\$6000	\$7500
Накопленная амортизация	\$1000	\$1250
Балансовая стоимость актива	\$5000	\$6250

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	1.500	
Амортизация	ББ		250
Капитал – Резерв переоценки	ББ		1.250
<i>Переоценка машины для счета денег.</i>			

(2) Амортизация списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива. Чистая балансовая стоимость переоценивается до переоцененной стоимости актива.

(3) Амортизация начисляется, исходя из оставшегося срока полезной службы.

Этот метод часто используется для зданий.

ПРИМЕР Списание амортизации
 2. Здание стоило \$5млн., на него была начислена амортизация в размере \$2млн., чистая балансовая стоимость составила \$3млн. Чистая балансовая стоимость здания в результате переоценки составит \$6млн.

Это может быть отражено следующим образом:

	Фактическая стоимость	Переоцененная стоимость
Фактическая стоимость = валовая балансовая стоимость – переоцененная стоимость	\$5 млн.	\$6 млн.
Накопленная амортизация	\$2 млн.	\$0
Балансовая стоимость актива	\$3 млн.	\$6 млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$1 млн	
Накопленная амортизация	ББ	\$2 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$3 млн
<i>Переоценка здания со списанием амортизации, начисленной до переоценки (по второму способу)</i>			

ПРИМЕР Как скорректировать накопленную амортизацию с учетом переоценки амортизируемого актива?

Вопрос для рассмотрения

При переоценке объекта основных средств накопленная амортизация на дату переоценки:

- i) переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива, так что балансовая стоимость актива после переоценки равняется его переоцененной стоимости; или
- ii) списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива, и чистая балансовая стоимость переоценивается до переоцененной стоимости актива.

Как руководству следует скорректировать накопленную амортизацию с учетом переоценки амортизируемого актива?

Условия задачи

Банк приобрел техническое устройство за 30 000 1 января 20X4 года. Срок его полезной службы составляет 10 лет, а ликвидационная стоимость равна нулю. На 31 декабря 20X4 года переоцененная стоимость технического устройства составила 36 000.

Решение

Ниже приведены два метода корректировки накопленной амортизации:

Метод 1. Накопленная амортизация переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива.

	До корректировки	Корректировка с учетом прибыли от переоценки	После корректировки
<u>Фактическая стоимость</u>			
По состоянию на 31 декабря	30 000	1 000	40 000 [30,000 x 36 000/27 000]
<u>Накопленная амортизация</u>			
По состоянию на 31 декабря	(3000)	(1000)	(4000) [3000 x

36 000/27 000

Чистая балансовая стоимость	27 000	9000	36 000
-----------------------------	--------	------	--------

Метод 2: Накопленная амортизация списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива.

	До корректировки	Корректировка с учетом прибыли от переоценки	После корректировки
<u>Фактическая стоимость</u>			
По состоянию на 31 декабря	30 000	6000 [9000-3000]	36 000
<u>Накопленная амортизация</u>			
По состоянию на 31 декабря	(3000)	3000	0

Чистая балансовая стоимость	27 000	9000	36 000
-----------------------------	--------	------	--------

Вышеуказанный метод часто применяются в отношении зданий, которые переоцениваются по рыночной стоимости.

ПЕРЕОЦЕНКА ПО КЛАССАМ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Если производится переоценка какого-либо объекта основных средств, то переоценке подлежит весь класс основных средств, к которому этот объект относится.

Класс – это группа активов, аналогичных по характеру и назначению.

Ниже приведены типичные примеры разных классов основных средств:

- (1) земля;
- (2) земля и здания;
- (3) оборудование;
- (4) суда;
- (5) самолеты;
- (6) автотранспортные средства;
- (7) офисная мебель; и
- (8) оргтехника.

Следует отметить, что земля не амортизируется.

Переоценка объектов основных средств в рамках одного класса производится одновременно (или не производится вовсе), чтобы избежать избирательной переоценки активов, а

также представления в отчетности статей, являющихся суммой основных средств, оцененных по разным оценкам.

Класс активов может переоцениваться по скользящему графику при условии, что переоценка производится в течение короткого времени, а результаты постоянно обновляются.

ПРИМЕР Скользящая переоценка

Вы являетесь собственником различных офисных помещений. Вы решаете проводить их переоценку каждые три года.

Переоценки могут проводиться либо одновременно по всем помещениям, либо каждый год можно переоценивать по одной трети стоимости принадлежащей Вам собственности.

УВЕЛИЧЕНИЕ БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ

Если балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение напрямую относится на счет капитала в состав статьи «Капитал – Резерв переоценки».

ПРИМЕР Увеличение балансовой стоимости

Ваш компьютерный центр, балансовая стоимость которого составляла \$15млн., была переоценена в \$17млн. Прирост в размере \$2млн. увеличивает счета капитала, резерв переоценки кредитуется.

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$2 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$2 млн
<i>Переоценка компьютерного центра</i>			

Однако увеличение балансовой стоимости актива должно учитываться в качестве дохода, а не в составе резерва на переоценку, в том случае, если оно компенсирует уменьшение балансовой стоимости того же актива, признанное ранее как расход.

ПРИМЕР Снижение предыдущей переоценки
Ваш компьютерный центр имеет балансовую стоимость \$20млн. Он был уценен до \$19млн. Уменьшение в размере \$1млн. признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Накопленное обесценение	ББ		\$1 млн
Убыток от обесценения	ОПУ	\$1 млн	
<i>Переоценка компьютерного центра в первом году</i>			

В результате переоценки компьютерного центра, проведенной во втором году, он оценен в \$23млн. Прирост в размере \$1 млн. признается в отчете о прибылях и убытках (в целях компенсации уменьшения в первом году). Оставшиеся \$3 млн. прироста кредитуются прямо на счета капитала в качестве резерва переоценки, минуя отчет о прибылях и убытках.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
--	--------	----	----

Основные средства	ББ	\$3 млн	
Накопленное обесценение	ББ	\$1 млн	
Убыток от обесценения	ОПУ		\$1 млн
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$3 млн
<i>Переоценка компьютерного центра во втором году</i>			

УМЕНЬШЕНИЕ БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ

Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, это уменьшение учитывается в отчете о прибылях и убытках.

ПРИМЕР Увеличение балансовой стоимости актива с последующим ее уменьшением
Балансовая стоимость компьютерного центра составляла \$10 млн. Он был переоценен до \$12 млн. Прирост в размере \$2 млн. относится в кредит счетов капитала в качестве резерва на переоценку.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$2 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$2 млн
<i>Переоценка компьютерного центра в первом году</i>			

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

При последующей переоценке компьютерный центр оценивается в \$7 млн. Уменьшение в размере \$2 млн. проводится за счет ранее созданного резерва переоценки. Оставшиеся \$3 млн. уменьшения признаются в качестве расхода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Капитал – Резерв переоценки	ББ	\$2 млн	
Убыток от обесценения	ОПУ	\$3 млн	
Основные средства	ББ		\$5 млн
<i>Последующая переоценка компьютерного центра во втором году</i>			

СПИСАНИЕ АКТИВА

При списании актива с бухгалтерского баланса прибыль от переоценки, отражаемая на счете капитала, может быть перенесена на счет нераспределенной прибыли.

Положительный результат переоценки актива, включенный в раздел "Капитал", может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли при продаже актива.

ПРИМЕР Списание актива

Стоимость Вашего компьютерного центра составляет \$22 млн. Согласно переоценке стоимость составила \$28 млн. Разница в размере \$6 млн. относится на резерв переоценки.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$6 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$6 млн

<i>Переоценка компьютерного центра</i>			
--	--	--	--

Завод продается за \$30 млн. \$2 млн. отражается как доход в отчете о прибылях и убытках. \$6 млн. относится на счет нераспределенной прибыли и не отражается в отчете о прибылях и убытках.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Денежные средства	ББ	\$30 млн	
Основные средства	ББ		\$28 млн
Прибыль от продажи компьютерного центра	ОПУ		\$2 млн
<i>Учет продажи компьютерного центра</i>			
Капитал – Резерв переоценки	ББ	\$6 млн	
Капитал – Нераспределенная прибыль	ББ		\$6 млн
<i>Перенос средств со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли</i>			

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АКТИВА – ПЕРЕНОС ЧАСТИ СРЕДСТВ НА СЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ

В период эксплуатации актива, некоторая часть резерва на переоценку может быть перенесена на счет нераспределенной прибыли.

Размер перенесенных средств определяется разницей между остаточной стоимостью до и после переоценки.

Перенос средств со счета резерва на переоценку на счет нераспределенной прибыли не отражается в отчете о прибылях и убытках.

(Переоценка может привести к необходимости корректировки отложенного налогообложения. Корректировки поясняются в учебном пособии по МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль.)

ПРИМЕР Перенос части средств на счет нераспределенной прибыли

Стоимость Вашего компьютерного центра составляла \$60 млн. Он амортизируется в течение 20 лет. В результате переоценки его стоимость составила \$80 млн. Прирост стоимости в размере \$20 млн. относится в кредит счета резерва переоценки.

	ОПУ/ ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$20 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$20 млн
<i>Учитывается переоценка стоимости компьютерного центра.</i>			

Амортизация (5%) в абсолютном выражении увеличилась до \$4 млн. в год. Соответствующая сумма ежегодно отражается в отчете о прибылях и убытках.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Накопленная амортизация	ББ		\$4 млн
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$4 млн	

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Годовые отчисления	амортизационные			
-----------------------	-----------------	--	--	--

Ежегодно \$1 млн. прироста стоимости (5%), образованного в результате переоценки, может переноситься со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли, не отражаясь в отчете о прибылях и убытках. (Амортизация в результате переоценки составила \$4 млн., до переоценки - \$3 млн.). Фактически, в данном случае происходит перенос \$1 млн. со счета резерва, не подлежащего распределению (резерва на переоценку) на счет резерва, подлежащего распределению (нераспределенная прибыль). В данном расчете не учитывается отложенный налог.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Капитал – Резерв переоценки	ББ	\$1 млн	
Нераспределенная прибыль	ББ		\$1 млн
<i>Ежегодный перенос со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли</i>			

7 Амортизация

АМОРТИЗИРУЕМАЯ СУММА И ПЕРИОД АМОРТИЗАЦИИ

Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

ПРИМЕР Немедленное списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов имущества (МБП)

Вопрос для рассмотрения

Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

Может ли руководство относить на расходы малоценный и быстроизнашивающийся предмет имущества (МБП), даже если срок его полезной службы превышает год?

Условия задачи

Ежегодно банк приобретает около 10 000 наименований различных активов, срок полезной службы каждого из которых превышает год. Общая фактическая себестоимость 50% приобретаемых активов (по количеству наименований) составляет менее 5% их общей стоимости.

Руководство предлагает относить на расходы активы, стоимость которых ниже определенной величины, а не капитализировать и амортизировать их. Соответственно, 50% приобретаемых активов, на которые приходится менее 5% общей стоимости, не будут капитализироваться.

Решение

Руководству следует относить на расходы только те из активов (срок полезной службы которых превышает год), стоимость которых, по отдельности или вместе, незначительна. При оценке существенности руководству также следует определить кумулятивный эффект отказа от капитализации. Чем продолжительнее сроки полезной службы активов, тем больше вероятность, что кумулятивный эффект будет существенным.

Активы с коротким сроком полезной службы, стоимость которых ниже 5% общей стоимости приобретенных активов за год, вероятнее всего, будут незначительными, однако соответствующее заключение необходимо основывать на профессиональном суждении.

Руководству следует ежегодно пересматривать стоимость

активов, относимых на расходы, чтобы подтвердить, что они продолжают оставаться незначительными. Все требования МСФО применяются только к существенным объектам.

ПРИМЕР Амортизация основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости (В настоящем примере отложенный налог учитывается).

Вопрос для рассмотрения

Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

Необходимо ли руководству амортизировать основные средства, отраженные по переоцененной стоимости, так как переоцененная стоимость отражает справедливую стоимость основных средств?

Условия задачи

Банк приобрел машину для счета денег 1 января 20X1 года за 30 000. Срок полезной службы этой машины составляет 10 лет, предполагается, что ее ликвидационная стоимость равна нулю.

До 31 декабря 20X3 года банк учитывает машину по фактической себестоимости, начисляя ежегодную амортизацию в размере 3 000.

31 декабря 20X3 года машина для счета денег была переоценена до 36 000. Ставка (отложенного) налога на прибыль от выбытия основных средств составляет 24%.

Решение

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Руководству следует амортизировать машину для счета денег на протяжении оставшегося срока полезной службы, так как ее эксплуатация отражается в виде амортизационных отчислений.

МСФО (IAS) 16 допускает перенос части средств (прироста стоимости в результате переоценки) на счет нераспределенной прибыли в каждом периоде. Сумма, которая может быть перенесена, представляет собой разницу между расходами на амортизацию, рассчитанными на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и расходами, определенными на основе первоначальной стоимости.

Расчет суммы, подлежащей признанию в качестве расходов на амортизацию, и суммы, которая может быть перенесена на счет нераспределенной прибыли, приведен ниже:

Актив, приобретенный 1.1.20x1 года за 30 000	20X3 год	20X4 год
Срок полезной службы = 10 лет		

По состоянию на 1 января		
Переоцененная стоимость		36 000
Фактическая стоимость	30 000	
Накопленная амортизация	-6 000	0
<u>Балансовая стоимость</u>	24 000	36 000

Амортизационные отчисления за год	-3 000	-5 143
Влияние переоценки (разница между балансовой стоимостью и чистой балансовой стоимостью)	15 000	N.A

По состоянию на 31 декабря		
Переоцененная стоимость	36 000	36 000
Накопленная амортизация (списывается на дату переоценки)	0	-5 143
<u>Балансовая стоимость</u>	36 000	30 857

Счет резерва переоценки

По состоянию на 1 января	N.A	11 400
Перенос на счет нераспределенной прибыли	N.A	- 629 (11 400 / 7 лет)
Переоцененная стоимость – 31 декабря	15 000	
Переоцененная стоимость – отложенный налог (ставка 24%)	-3 600	
По состоянию на 31 декабря	11 400	9 771

В конце срока полезной службы (10 лет) актив будет полностью амортизирован. Балансовая стоимость актива будет равна нулю.

Обязательство по отложенному налогу в размере 3600 останется до признания прироста стоимости с учетом возможного увеличения или уменьшения этого показателя в результате оценки в будущем, а также изменений ставки налога (при наличии таковых).

Порядок бухгалтерского учета по данному примеру приведен ниже:

Бухгалтерский учет в 20X1 и 20X2 годах

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	30 000	
Денежные средства	ББ		30 000
<i>Приобретение машины для счета денег</i>			

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	3 000	
Накопленная амортизация	ББ		3 000
<i>Амортизация машины для счета денег за 20X1 год</i>			

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	3 000	
Накопленная амортизация	ББ		3 000
<i>Амортизация машины для счета денег за 20X2 год</i>			

Бухгалтерский учет в 20X3 году

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	3 000	
Накопленная амортизация	ББ		3 000
<i>Амортизация машины для счета денег за 20X3 год</i>			

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	6 000	
Накопленная амортизация	ББ	9 000	

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Капитал – счет резерва переоценки	ББ		15 000
<i>Переоценка машины для счета денег и списание накопленной амортизации 31 декабря 20X3 года</i>			

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Капитал – счет резерва переоценки	ББ	3 600	
Обязательство по отложенному налогу	ББ		3 600
<i>.. Погашение обязательства по отложенному налогу (ставка 24%), взимаемого с прибыли от переоценки в размере 15 000</i>			

Бухгалтерский учет в 20X4 году

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	5 143	
Накопленная амортизация	ББ		5 143
<i>Амортизация машины для счета денег за 20X4 год</i>			

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Капитал – счет резерва переоценки	ББ	1 629	
Капитал – счет нераспределенной прибыли	ББ		1 629
<i>Ежегодный перенос средств со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли</i>			

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Бухгалтерский учет в 20X5 году (идентичен учету в 20X4 году)

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	5 143	
Накопленная амортизация	ББ		5 143
<i>Амортизация машины для счета денег за 20X5 год</i>			

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Капитал – счет резерва переоценки	ББ	1 629	
Капитал – счет нераспределенной прибыли	ББ		1 629
<i>Ежегодный перенос средств со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли</i>			

Остаточная стоимость и срок полезной службы основного средства могут пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года и при этом любые изменения будут учитываться в качестве изменения в учетной оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки.

ПРИМЕР Пересмотр стоимости активов

Ваши компьютеры амортизируются в течение 4 лет. Ликвидационная стоимость каждого из них составляет \$2 млн. Из практики срок их полезной службы составляет 5 лет, но при этом их ликвидационная стоимость снижается до \$0,8 млн. Ваше руководство пользуется услугами консультантов, и принимает во внимание отраслевые особенности при определении периода амортизации и ликвидационной стоимости.

Пересмотр стоимости активов должен учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 (см. учебное пособие по МСФО (IAS) 8).

Амортизация учитывается даже в том случае, когда справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость. Амортизация не начисляется, когда ликвидационная стоимость актива превышает его балансовую стоимость.

ПРИМЕР Справедливая стоимость > балансовая стоимость

Балансовая стоимость актива составляет \$4 млн.

Справедливая стоимость составляет \$5 млн.

Амортизация актива продолжается.

(Актив может быть переоценен по справедливой стоимости, если все активы данной категории переоцениваются.)

ПРИМЕР Справедливая стоимость = балансовая стоимость

Балансовая стоимость вашего актива составляет \$3 млн.

Ликвидационная стоимость также составляет \$3 млн.

Амортизация не будет начисляться.

Ремонт и техническое обслуживание актива не отменяет необходимость его амортизации.

ПРИМЕР Техническое обслуживание

Ваша территориальная компьютерная сеть, в которой подключены банковские отделения, имеет программу технического обслуживания и модернизации для поддержания ее стоимости. Тем не менее, она должна амортизироваться.

(Отделения могут переоцениваться для учета стоимости усовершенствований, только если они обеспечивают увеличение справедливой стоимости отделений.)

Ликвидационная стоимость

Ликвидационная стоимость является остаточной стоимостью актива по окончании срока его полезной службы. Первоначально ликвидационная стоимость определяется в начале срока полезной службы актива на основе экономически обоснованного решения.

Компания должна оценивать ликвидационную стоимость объекта основных средств, исходя из расчетной суммы, которую компания получила бы за актив **в настоящий момент**, если бы срок полезной службы актива уже окончился, и с учетом состояния, предполагаемого в конце этого срока.

Величина амортизации определяется после вычитания из первоначальной стоимости актива его ликвидационной стоимости.

ПРИМЕР Ликвидационная стоимость
 Стоимость транспортного средства составляет \$20.000. Вы продадите его через 4 года. Ликвидационная стоимость составляет \$8.000.
 Величина амортизации составляет \$12.000 (\$20.000-\$8.000).
 Амортизационные начисления составляют \$3.000 (\$12.000/4) в год

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	20.000	
Денежные средства	ББ		20.000
<i>Приобретение транспортного средства</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	3.000	
Накопленная амортизация	ББ		3.000
<i>Годовая амортизация</i>			

Часто ликвидационная стоимость актива бывает незначительной, а, следовательно, несущественной при расчете суммы амортизации.

ПРИМЕР Разница между сроком полезной службы и сроком эксплуатации

Вопрос для рассмотрения

Срок полезной службы определяется как:

- i) период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив; или
- ii) количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива.

В чем состоит разница между сроком полезной службы актива и сроком его эксплуатации?

Условия задачи

У компании «Т» имеется отделение. Срок эксплуатации производственного и офисного оборудования, неотделимого от помещения, где располагается отделение, составляет десять лет. Отделение расположено в одном из помещений арендуемого здания. Срок аренды составляет семь лет, и его продление представляется маловероятным.

Решение

Срок полезной службы производственного и офисного оборудования, неотделимого от помещения, где располагается отделение, составляет семь лет, так как маловероятно, что «Т» будет использовать его после окончания срока аренды.

Срок полезной службы – это период, в течение которого руководство предполагает использовать актив. Он отличается

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

от срока эксплуатации актива, который представляет собой общий период времени, в течение которого актив способен обеспечивать получение экономических выгод банком или следующему собственнику.

Однако в том случае, если срок полезной службы короче срока эксплуатации, в конце срока полезной службы актива его ликвидационная стоимость может оказаться более высокой. Величина ликвидационной стоимости повлияет на расчет амортизационных отчислений.

Ликвидационная стоимость актива может стать равной или превышающей балансовую стоимость актива. В таком случае амортизационные начисления не производятся, пока ликвидационная стоимость основного средства превышает его балансовую стоимость.

ПРИМЕР Увеличение остаточной стоимости
Стоимость автомобиля составляет \$20.000. Вы продадите его через 4 года. Рассчитанная ликвидационная стоимость составляет \$8.000. Амортизационные отчисления составляют \$3.000 в год.

В конце третьего года балансовая стоимость автомобиля составляет \$11.000. Ликвидационная стоимость увеличилась до \$9.000 в силу увеличения цен на подержанные автомобили.

Амортизационные отчисления за четвертый год уменьшаются с \$3.000 до \$2.000, в конце четвертого года балансовая стоимость равняется ликвидационной стоимости \$9.000. В предыдущие годы не было изменений в подходе к амортизации актива.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	2.000	

Накопленная амортизация	ББ		2.000
Амортизация за четвертый год			

За исключением случаев, когда ликвидационная стоимость актива гарантирована, ликвидационная стоимость будет иметь только прогнозное значение суммы, которую получит предприятие при выбытии актива.

Чем выше ликвидационная стоимость, тем меньше будут затраты предприятия по амортизационным отчислениям. Если оценочная ликвидационная стоимость слишком высока, это приведет к убыткам при ликвидации и завышенной прибыли в периоды, предшествующие ликвидации.

В том случае, когда основные средства представляют существенную часть структуры активов, например, в случае с предприятиями, которые арендуют основные средства, точность ликвидационной стоимости является ключевым фактором для получения точных результатов.

АМОРТИЗАЦИЯ – НАЧАЛО И ОКОНЧАНИЕ НАЧИСЛЕНИЯ

Амортизация актива начинается с момента, когда актив может быть использован по назначению, т.е. когда он находится в месте и в условиях, необходимых для того, чтобы этот актив мог работать в порядке, предусмотренным руководством.

Амортизация актива прекращается на более раннюю дату, когда

- (1) актив классифицируется как «предназначенный для продажи» (или включается в группу ликвидации, которая классифицируется как предназначенная для продажи) – см. МСФО (IAS) 5 и

(2) на дату, когда прекращается признание актива (актив списывается с баланса) или полностью амортизируется.

ПРИМЕР Когда должна начаться амортизация основных средств?

Вопрос для рассмотрения

Амортизация актива начинается с момента, когда актив может быть использован по назначению, т.е. когда он находится в месте и в условиях, необходимых для того, чтобы этот актив мог работать в порядке, предусмотренным руководством. Амортизация актива прекращается на более раннюю дату, когда актив классифицируется как «предназначенный для продажи» или на дату, когда прекращается признание актива.

Когда руководству следует начать амортизировать актив?

Условия задачи

Банк построил офисное здание для собственного использования. Строительство было завершено 1 ноября 20X3 года, но до 1 марта 20X4 года офисное здание не использовалось.

В отношении подобного объекта основных средств руководство применяет прямолинейный метод амортизации.

Решение

Руководству следует начать амортизацию, когда офисное здание может быть использовано по назначению, то есть с 1 ноября 20X3 года.

При применении прямолинейного метода амортизации периоды, когда актив может быть использован по назначению, но до начала фактического его использования, не должны

влиять на ежегодные амортизационные отчисления.

При определении срока полезной службы руководству следует учитывать предполагаемое назначение актива. Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

Амортизация не прекращается, когда актив становится неиспользуемым, или изымается из активного использования за исключением случаев, когда актив полностью амортизируется, или выбран метод амортизации в зависимости от объема производства.

ПРИМЕР Следует ли прекратить амортизацию, когда объект основных средств временно не используется?

Вопрос для рассмотрения

Амортизация актива начинается с момента, когда актив может быть использован по назначению, т.е. когда он находится в месте и в условиях, необходимых для того, чтобы этот актив мог работать в порядке, предусмотренным руководством. Амортизация актива прекращается на более раннюю дату, когда актив классифицируется как «предназначенный для продажи» или на дату, когда прекращается признание актива.

Следует ли руководству продолжить начислять амортизацию, когда объект основных средств не используется?

Условия задачи

У банка имеется отделение, которое было закрыто в течение шести недель в году для проведения перепланировки. Банк начисляет амортизацию на активы отделения на основе прямолинейного метода.

Решение

Руководству следует продолжить начислять амортизацию в период, когда отделение не функционирует, так как амортизация актива прекращается только в том случае, если актив классифицируется как «предназначенный для продажи», или если прекращается признание актива.

При использовании прямолинейного метода амортизации периоды временной приостановки хозяйственной деятельности не должны влиять на ежегодные амортизационные отчисления. При определении срока полезной службы руководству следует учитывать предполагаемое назначение актива и периоды его технического обслуживания.

Однако, например, при использовании метода объема производства (см. Приложение) в отношении техники, амортизация в периоды простоя не начисляется, так как продукция не изготавливается.

ПРИМЕР Расчет амортизации на дополнительные активы (прирост основных средств) в течение года

Вопрос для рассмотрения

Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

Когда руководству следует начать начислять амортизацию в отношении активов, приобретенных в течение года?

Условия задачи

Финансовый год «К» оканчивается 31 декабря. 1 марта 20X1 года компания «К» приобрела компьютерный центр за 2 млн. Срок полезной службы компьютерного центра составляет 25

лет.

Руководство предлагает начислить амортизацию за весь год на активы, приобретенные в первом полугодии. Что касается активов, приобретенных во втором полугодии, то амортизация не будет начисляться до следующего года.

В год выбытия активов руководство предлагает начислить амортизацию за весь год.

Решение

Руководству следует начислять амортизацию с даты, когда актив может быть использован по назначению, до даты его выбытия. Предлагаемая новая учетная политика не соответствует этому требованию.

Амортизационные отчисления за 20X1 год, рассчитанные в соответствии с предложенной руководством учетной политикой с даты, когда актив мог быть использован, представлены ниже:

	Расходы на амортизацию с даты, когда актив может быть использован по назначению	Расходы на амортизацию, рассчитанные в соответствии с предложенным руководством методом	Разница

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Компьютерный центр (фактическая себестоимость – 2 млн.; срок полезной службы – 25 лет)	66 667	80 000	13 333 (20%)
---	--------	--------	-----------------

Предлагаемый руководством метод расчета амортизации, требующий наименьших затрат времени и сил, привел к завышению расходов на амортизацию на 20% в сравнении с более точным расчетом, исходя из даты, когда актив может быть использован по назначению.

СРОК ПОЛЕЗНОЙ СЛУЖБЫ АКТИВА

Технический и коммерческий факторы, моральный износ (даже при отсутствии использования актива) часто снижают срок его полезной службы.

Ниже перечислены критерии, определяющие срок полезной службы актива:

1. ожидаемое использование актива, которое зависит от количества выпущенной продукции.
2. ожидаемый физический износ, который зависит от эксплуатационных факторов, таких как количество часов использования актива, ремонт и техническое обслуживание.
3. технический и моральный износ, возникающие в результате изменений или усовершенствований производства, а также в связи с изменением спроса на рынке продукции или объема предоставления услуг по активу.
4. юридические и подобные ограничения по использованию актива, такие как ограничения, связанные с безопасностью

использования или с истечением срока сдачи актива в аренду.

5. Политика компании в отношении активов может определять их выбытие по истечении определенного времени. Соответственно, срок полезной службы актива может оказаться короче срока его эксплуатации.

Срок полезной службы актива определяется на основе взвешенного решения и основывается на опыте эксплуатации подобных активов.

ПРИМЕР Срок полезной службы актива

Ваш автомобиль стоит \$20.000. Вы продадите его через 4 года, или после того, как его пробег составит 150.000 км., в зависимости от того, что произойдет скорее. Ликвидационная стоимость оценивается в \$8.000. Срок эксплуатации автомобиля больше срока его полезной службы, установленного компанией. Изменение срока эксплуатации отразится на величине его ликвидационной стоимости.

Чем длиннее срок службы актива, тем большее количество лет он будет амортизироваться, и тем меньше будет ежегодная сумма амортизации в отношении одного и того же актива.

Если расчетный срок службы слишком длинный, это приведет к убыткам при ликвидации и завышенным прибылям в периоды перед ликвидацией.

ЗЕМЛЯ И ЗДАНИЯ

Земля и здания на ней являются разделяемыми активами, учет по ним осуществляется отдельно, даже если они приобретаются вместе.

С некоторыми исключениями, такими как каменоломни и участки, используемые для свалки, земля имеет

неограниченный срок полезной службы и не подвергается амортизации.

Постройки имеют ограниченный срок полезной службы, и, следовательно, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земли, на которой находятся постройки, не влияет на определение суммы амортизации постройки.

ПРИМЕР Земля и здания

Вы приобретаете земельный участок с постройкой. Стоимость приобретения (\$1,2 млн.) распределяется между землей (\$1 млн.) и постройкой (\$0,2 млн.). Вы амортизируете постройку в течение 20 лет, по \$10.000 каждый год. Земля не амортизируется.

В результате проведенной переоценки через 4 года после приобретения, стоимость земли составляет \$1.4 млн. Постройка продолжает амортизироваться исходя из ее стоимостной доли, установленной при приобретении, несмотря на сформированный резерв переоценки по земельному участку.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	\$1 млн	
Основные средства (постройка)	ББ	\$0,2 млн	
Денежные средства	ББ		\$1,2 млн
<i>Учет приобретения основных средств</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	10.000	
Накопленная амортизация	ББ		10.000
<i>Годовая амортизация постройки</i>			

Стоимость земли

Если стоимость приобретаемой земли включает стоимость демонтажа, сноса и реконструкции находящихся на ней объектов основных средств, то стоимость реконструкции, являющаяся частью стоимости земельного участка, амортизируется в течение периода получения экономических выгод, обусловленных произведенными затратами.

ПРИМЕР Амортизация земли не начисляется

Вы приобретаете участок земли для строительства комплекса для целей обеспечения безопасности. Стоимость участка составляет \$1 млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	\$1 млн	
Денежные средства	ББ		\$1 млн
<i>Приобретение земельного участка</i>			

Затраты на подготовку комплекса к эксплуатации составляют \$0.1 млн., затраты на реконструкцию по окончании проекта составят \$0.3 млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	\$0,4 млн	
Денежные средства	ББ		\$0,1 млн
Резерв на реконструкцию	ББ		\$0,3 млн
<i>Подготовка к эксплуатации и резерв на реконструкцию земельного участка</i>			

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Расчет резерва регламентируется МСФО (IAS) 37 и предусматривает определение чистой дисконтированной стоимости обязательства.

Срок эксплуатации комплекса составляет 20 лет, после чего земельный участок будет использоваться в другом качестве. Затраты на подготовку к эксплуатации и реконструкцию составляют \$0,4 млн. и должны быть амортизированы в течение 20-ти летнего срока полезной службы комплекса.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	5.000	
Резерв на реконструкцию	ББ	15.000	
Накопленная амортизация	ББ		20.000
<i>Годовая амортизация в части затрат на подготовку к эксплуатации шахты и резерва на реконструкцию</i>			

Стоимость земельного участка (\$1 млн.) не должна амортизироваться, если она неизменна на протяжении всего периода эксплуатации и составит \$1млн. после реконструкции. В некоторых случаях сама земля может иметь ограниченный срок полезной службы, в силу чего она амортизируется тем способом, который отражает будущие экономические выгоды. Если земля сдается в финансовую аренду, срок ее полезной службы ограничивается сроком аренды. (Если по окончании срока аренды предусмотрена возможность ее приобретения, аналогичный подход будет применяться только в том случае, если эта возможность **не** будет использована).

ПРИМЕРЫ Амортизация земли

Вы приобретаете участок земли для установки оборудования по уничтожению и хранению конфиденциальной документации. Стоимость его приобретения составляет \$1 млн.

Срок эксплуатации оборудования составляет 10 лет, после чего стоимость земли станет равной нулю. При этом затраты на реконструкцию будут равны стоимости приобретенного участка.

Амортизируемая сумма, относящаяся к земле, - \$1 млн., должна быть списана в течение 10-ти летнего срока полезной службы шахты.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	\$1 млн	
Денежные средства	ББ		\$1 млн
<i>Приобретение земельного участка</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$0,1 млн	
Накопленная амортизация	ББ		\$0,1 млн
<i>Начисление амортизации земельного участка за один год</i>			

ПРИМЕРЫ Амортизация земли, сдаваемой в аренду

Вы берете в аренду земельный участок на 15 лет под здание, с правом его последующего выкупа. Стоимость аренды составляет \$450.000. В течение первого года платеж по финансовой аренде составляет \$10.000. Участок должен амортизироваться в течение 15 лет.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	450.000	
Текущая часть кредиторской задолженности по финансовой аренде	ББ		10.000

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Долгосрочная часть кредиторской задолженности по финансовой аренде	ББ		440.000
Учитывается аренда земельного участка			
Расходы на амортизацию	ОПУ	30.000	
Накопленная амортизация	ББ		30.000
Начисление амортизации за год (450.000 / 15)			

МЕТОДЫ АМОРТИЗАЦИИ

Применяемый метод амортизации отражает подход компании к определению участия актива в формировании будущих экономических выгод от его использования.

Примененный по отношению к активу метод амортизации должен пересматриваться, по крайней мере, один раз в конце каждого финансового года. При этом каждое существенное изменение в подходе к амортизации актива будет отражаться на используемом методе его амортизации. Такие изменения будут учитываться в качестве изменения бухгалтерских оценок в соответствии с МСФО (IAS) 8. В предыдущие годы не было изменений в подходе к амортизации актива.

Изменения в сроках полезной службы актива происходят часто и определяются до начала использования актива. Изменения в методах амортизации происходят редко.

На практике компания может применять ряд методов амортизации, включая прямолинейный метод, метод снижаемого остатка и метод объема производства.

Прямолинейный метод

Прямолинейный метод амортизации предполагает списание одинаковой части стоимости в течение всего срока полезной службы актива.

ПРИМЕР Прямолинейная амортизация
Ваш автомобиль стоит \$40.000. Вы продадите его через 4 года. Остаточная стоимость составляет \$16.000. Общие расходы на амортизацию составят \$24 000 (\$40 000 - \$16 000).

Амортизационные начисления составляют \$6.000 в год (\$500 в месяц).

	ОПУ/ББ	Кт	Дт
Основные средства	ББ	40.000	
Денежные средства	ББ		40.000
Приобретение автомобиля			
Расходы на амортизацию	ОПУ	6.000	
Накопленная амортизация	ББ		6.000
Годовая амортизация по прямолинейному методу (40.000 - 16.000) = 24.000/4=6.000			

Метод снижаемого остатка

Использование метода снижаемого остатка приводит к снижению амортизационных отчислений по мере прохождения срока полезной службы и на более ранние периоды приходится большая доля расходов на амортизацию.

ПРИМЕР Метод снижаемого остатка

Вы покупаете оборудование за \$10.000. Оно имеет высокий риск морального устаревания. Вы амортизируете его до 50% следующим образом:

Год 1 \$5.000 (50% от 10.000)
Год 2 \$2.500 (50% от 5.000)
Год 3 \$1.250 (50% от 2.500)
Год 4 \$ 625 (50% от 1.250)

Метод объема производства (дополнительная информация и примеры даны в Приложении)

Использование данного метода приводит к формированию расходов на амортизацию исходя из ожидаемого объема использования актива или выпуска продукции.

Выбранный метод амортизации будет отражать ожидаемый поток будущих экономических выгод. Далее метод применяется последовательно; исключения составляют случаи изменения ожидаемых экономических выгод от использования активов.

8. Обесценение и прекращение признания

Обесценение отражается в отчете о прибылях и убытках как:

Убытки от обесценения или прибыль от обесценения при представлении отчета о прибылях и убытках, исходя из характера расходов, или расходы в рамках функции при представлении отчета о прибылях и убытках, исходя из функций.

Прибыль от обесценения представляет компенсирование убытков от обесценения (см. ниже).

Обесценение отражается в бухгалтерском балансе как:

Накопленное обесценение:

Начало 2ХХ9 года	Гудвил	Идентифицируемые активы	Итого
Первоначальная стоимость (или оценка)	1000	2000	3000

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Накопленная амортизация (2ХХ9 год)	0	(167)	(167)
Балансовая стоимость	1000	1833	2833
Накопленное обесценение	(1000)	(473)	(1473)
Балансовая стоимость после учета убытка от обесценения	0	1360	1360

Накопленное обесценение никогда не будет являться положительной величиной.

В пособии по МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» разъясняется порядок учета обесценения в случае приобретения активов.

Для определения того, будет ли обесцениваться актив, применяется МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», в котором подробно описывается пересмотр балансовой стоимости, восстанавливаемой суммы и момент признания или прекращения признания убытка от обесценения.

КОМПЕНСАЦИЯ ЗА ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Компенсация от третьих сторон (например, страховые компании) за активы, которые были обесценены, потеряны или переданы, будет включена в состав доходов в отчете о прибылях и убытках, при появлении основания для получения компенсации. Компенсация будет являться возмещением ранее отраженных убытков от обесценения.

ОТДЕЛЬНЫЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ОПЕРАЦИИ

Ниже представлены основные определения и условия для признания обесценения активов:

- (1) Обесценение объектов основных средств учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 36;
Обесценением является уменьшение стоимости актива, находящегося в эксплуатации. Уменьшение стоимости может быть вызвано повреждением (например, автомобиль). Причиной обесценения может также быть появление более дешевого и производительного оборудования, что снижает справедливую стоимость оборудования, которое компания имеет в настоящий момент.
- (2) Прекращение признания объектов основных средств, выбывших или изъятых из обращения, устанавливается МСФО (IAS) 16; Прекращение признания производится посредством списания актива. При этом учитывается любой доход или убыток, связанный с выбытием.
- (3) Компенсация от третьих сторон за активы, которые были обесценены, потеряны или переданы, будет включена в состав доходов в отчете о прибылях и убытках, при появлении основания для получения компенсации; основание для получения компенсации может возникать в соответствии с условиями страхового полиса или в случае, если государство проводит полную или частичную национализацию активов для строительства новой дороги или застройки на участке, где в данный момент находится постройка. ..
- (4) Стоимость покупки, реконструкции или строительства для замены объектов основных средств определяется МСФО (IAS) 16.
Замена актива на новый учитывается в качестве нового актива. Происходит списание старого актива и отражение приобретения нового актива.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ (СПИСАНИЕ)

Прекращается признание балансовой стоимости актива происходит при:

- (1) выбытии; или
- (2) отсутствии ожидания экономических выгод от использования или выбытия актива.

Доходы или убытки, возникающие от прекращения признания актива, будут отражаться в отчете о прибылях и убытках при прекращении признания актива (если это не противоречит МСФО (IAS) 17, как например, при продаже или обратной аренде).

При этом доходы не включаются в выручку, но будут отражаться как прибыль (или убыток) от выбытия основных средств в отчете о прибылях и убытках.

Однако компания, которая в ходе своей основной деятельности регулярно продает объекты основных средств, которые предназначались для аренды третьим лицам, эти активы должны учитываться как запасы по их балансовой стоимости, когда их аренда прекращается, и они предназначаются для продажи.

Поступления от продажи таких активов должны признаваться как выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка». Применяться в отношении арендодателей.

ПРИМЕР продажа с прибылью

В соответствии с учетной политикой Вашей компании, замена автомобилей производится каждые четыре года. Вы приобрели новый автомобиль за \$30.000. Согласно оценкам, \$16.000 – ликвидационная стоимость автомобиля.

Сумма амортизации составила $\$30.000 - \$16.000 = \$14.000$, амортизация за год - \$3.500 ($\$14.000 / 4$ года).

В конце 4 года вы продаете автомобиль за \$18.000.

Вы учитываете доход в размере \$2.000 ($\$18.000 - \16.000) в отчете о прибылях и убытках

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Денежные средства	ББ	18.000	
Основные средства	ББ		30.000
Накопленная амортизация	ББ	14.000	
Доход от выбытия автомобиля	ОПУ		2.000
<i>Продажа автомобиля и получение прибыли в размере \$2.000</i>			

Выбытие может осуществляться разными способами (например, продажа, финансовый лизинг, дарение). При определении даты выбытия учитываются критерии, установленные МСФО (IAS) 18 «Выручка», для учета выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 «Аренда» применяется для учета выбытия в форме продажи и аренды.

Доход или убыток, возникающий при прекращении признания, является разницей между чистой стоимостью продаж и балансовой стоимостью.

Ожидаемый платеж при выбытии первоначально учитывается по справедливой стоимости.

Если платеж по объекту откладывается, компенсация учитывается первоначально в соответствии с первоначально предусмотренным денежным эквивалентом.

Разница между номинальной суммой компенсации и полученным денежным эквивалентом учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 18 как проценты к получению соответственно в доходах и дебиторской задолженности.

ПРИМЕР Справедливая стоимость выбытия

Автомобиль стоимостью \$30.000 полностью амортизируется до ликвидационной стоимости \$16.000. Вы выставляете его на продажу за \$18.000 или за \$19.000, если оплата произойдет спустя один год. Вы отражаете доход в размере \$2.000 ($\$18.000 - \16.000) в отчете о прибылях и убытках при любом методе оплаты.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Денежные средства	ББ	18 000	
Основные средства	ББ		30 000
Накопленная амортизация	ББ	14 000	
Доход от продажи автомобиля	ОПУ		2 000
<i>Продажа автомобиля</i>			

Если покупатель платит \$19.000 спустя 1 год, дополнительные \$1.000 учитываются в качестве процентов к получению.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Дебиторская задолженность	ББ	19 000	
Накопленная амортизация	ББ	14 000	
Основные средства	ББ		30 000
Доход от выбытия автомобиля	ОПУ		2 000
Процентный доход будущих периодов	ББ		1 000
<i>Продажа автомобиля</i>			
Денежные средства	ББ	19 000	
Дебиторская задолженность	ББ		19 000
Процентный доход будущих периодов	ББ	1 000	

Процентный доход	ОПУ		1 000
<i>Получение денежных средств и признание процентов</i>			

ПРИМЕР Необходимо ли основные средства, отраженные по переоцененной стоимости, переоценивать на дату выбытия?

Вопрос для рассмотрения

Прибыль или убыток от прекращения признания основных средств учитывается в отчете о прибылях и убытках на момент прекращения признания соответствующего объекта. Прибыль не классифицируется как выручка.

Прибыль или убыток рассчитывается как разница между чистыми поступлениями от выбытия (при наличии таковых) и балансовой стоимостью актива.

Следует ли руководству переоценить основные средства на дату выбытия до проведения расчета прибыли или убытка от продажи?

Условия задачи

В конце каждого календарного года руководство переоценивает здание, находящееся в собственности банка. По состоянию на 31 декабря 20X3 года переоцененная стоимость банковского здания составляет 20 млн. Здание было продано 30 июня 20X4 года за 21.5 млн. По состоянию на 30 июня 20X4 года балансовая стоимость здания составляла 19,9 млн.

Решение

От руководства не требуется переоценивать актив на дату выбытия при условии, что переоценка проводилась достаточно регулярно. Прибыль или убыток, возникший за период, следует, соответственно признать в отчете о прибылях и

убытках.

Однако прибыль или убыток, возникающий в результате выбытия переоцененного объекта основных средств, может указывать на то, что оставшиеся активы того же класса следует переоценить для гарантии того, что балансовая стоимость существенно не отличается от справедливой стоимости.

9. Раскрытие информации**Общая информация**

Финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию для каждого класса основных средств:

- (1) оценки, используемые для определения балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;
- (2) используемые методы начисления амортизации;
- (3) применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- (4) балансовая стоимость до вычета накопленной амортизации и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода; и
- (5) расшифровки балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, включающие:
 - (i) поступление;
 - (ii) выбытие;
 - (iii) приобретения путем объединения компаний;
 - (iv) увеличение или уменьшение балансовой стоимости активов, возникающие в результате переоценок и убытков от обесценения, признанных или компенсированных непосредственно на счете капитала, согласно МСФО (IAS) 36;
 - (v) убытки от обесценения, учтенные в отчете о прибылях и убытках, согласно МСФО (IAS) 36;
 - (vi) убытки от обесценения, компенсированные в отчете о прибылях и убытках, согласно МСФО (IAS) 36;
 - (vii) амортизацию;
 - (viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности из функциональной валюты в другую валюту, используемую для представления данных финансовой отчетности, включая пересчет

- операций в иностранной валюте в валюту отчетности отчитывающейся компании; и
- (ix) прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- (1) ограничения прав собственности и стоимость основных средств, находящихся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- (2) сумму расходов, учтенных в стоимости активов в процессе их строительства;
- (3) сумму контрактных обязательств по приобретению основных средств; и
- (4) если это не раскрывается где-либо отдельно в отчете о прибылях и убытках, сумму компенсаций, полученных от третьих лиц за объекты, которые были обесценены, утеряны или переданы.

Амортизация

Выбор методов начисления амортизации и определение сроков полезной службы активов относятся к оценочным суждениям. Поэтому финансовая отчетность должна раскрывать выбранные методы начисления амортизации и принятые сроки полезной службы активов или нормы амортизации. Также следует раскрывать:

- (1) амортизацию, учтенную в отчете о прибылях и убытках или включенную в балансовую стоимость других активов, в течение отчетного периода; и
- (2) амортизацию, начисленную на конец периода.

Учетные оценки

Согласно МСФО (IAS) 8 компания должна раскрывать характер и эффект изменений в учетных оценках, которые влияют на показатели финансовой отчетности в текущем периоде или могут оказать такое влияние в последующих отчетных периодах. Для основных средств такие раскрытия могут

потребуется в результате изменений в оценках, имеющих отношение к:

- (1) ликвидационной стоимости;
- (2) предполагаемым затратам на демонтаж и удаление объектов основных средств и затратам на восстановление площадки;
- (3) срокам полезной службы;
- (4) методам начисления амортизации.

ПЕРЕОЦЕНКА

Когда объекты основных средств учитываются по переоцененной стоимости, финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:

- (1) фактическую дату переоценки;
- (2) указание на факт привлечения независимого оценщика;
- (3) методы и основные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости объектов основных средств;
- (4) в какой степени справедливая стоимость объектов основных средств была определена на основе прямого соотнесения с рыночными ценами на активном рынке, или на основе цен в недавно совершенных сделках между независимыми сторонами, или какие другие способы оценки применялись;
- (5) для каждого переоцененного класса основных средств: балансовая стоимость, которая учитывалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались по фактической стоимости; и
- (6) доход от переоценки, отражающий изменения за период, и ограничения в распределении суммы переоценки между акционерами.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 компания также должна раскрывать дополнительную информацию об основных средствах, подвергшихся обесценению.

Поощряется раскрытие компаниями следующей информации:

- (1) балансовая стоимость временно неиспользуемых основных средств;
- (2) валовая балансовая (первоначальная) стоимость полностью амортизированных, но еще используемых объектов основных средств;
- (3) балансовая стоимость объектов основных средств, использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия; и
- (4) при учете по фактической стоимости: справедливая стоимость основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

ПРИМЕР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

(из иллюстративной консолидированной финансовой отчетности банков за 2006 год)

Недвижимость и оборудование

Участки земли и здания составляют главным образом офисные сооружения. Все объекты основных средств отражаются по первоначальной стоимости за вычетом износа. Первоначальная стоимость включает расходы, которые непосредственно относятся на приобретение объектов.

Последующие расходы включаются в балансовую стоимость актива или признаются в качестве отдельного актива, в зависимости от ситуации, при условии, что существует вероятность того, что Группа получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды и первоначальная стоимость данного объекта может быть достоверно оценена. Расходы по незначительному ремонту и техническому обслуживанию относятся на операционные расходы в течение отчетного периода, в котором они были понесены.

Земля не подлежит амортизации.

Амортизация по прочим основным средствам рассчитывается с использованием линейного метода, для отнесения их первоначальной стоимости до остаточной стоимости в течение срока полезного использования актива, как показано ниже:

- Здания и сооружения - 25-40 лет,
- Благоустройство арендованной собственности - 25 лет или выше установленного срока аренды, если он менее 25 лет;
- Оборудование и автотранспортные средства - 3-8 лет.

Остаточная стоимость актива и срок полезного использования пересматриваются и, если необходимо, корректируются на каждую отчетную дату.

Активы, подлежащие амортизации, пересматриваются на предмет обесценения, независимо от событий или обстоятельств, указывающих на то, что балансовая стоимость может не восстанавливаться. Балансовая стоимость актива списывается немедленно до стоимости восстановления, если балансовая стоимость актива выше, чем расчетная стоимость восстановления. Стоимость восстановления – наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу и ценности от использования.

Прибыль и убытки от выбытия определяются путем сравнения суммы выручки и балансовой стоимости. Они отражаются в статье прочие операционные расходы в отчете о прибылях и убытках.

ПРИМЕР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

(из иллюстративной финансовой отчетности банков за 2007 год (ПвК))

Основные средства

Земля и здания в основном включают заводы, торговые помещения и офисы. Земля и здания отражаются по справедливой стоимости на основе периодической (проводимой, как минимум, раз в три года) оценки внешним независимым оценщиком за вычетом последующих амортизационных отчислений по зданиям.

Любая накопленная на дату переоценки амортизация списывается против балансовой стоимости актива до вычета амортизации, и чистая сумма пересчитывается до переоцененной величины актива. Все прочие основные средства отражаются по первоначальной стоимости за вычетом амортизационных отчислений.

Первоначальная стоимость включает расходы, напрямую относящиеся к приобретению этих основных средств.

Первоначальная стоимость также может включать переводы из капитала любых прибылей/убытков по хеджированию соответствующих денежных потоков при валютных приобретениях основных средств.

(Руководство может принять решение отражать такие прибыли/убытки в капитале до тех пор, пока приобретенный актив не повлияет на прибыли или убытки. После этого руководство должно переклассифицировать прибыли и убытки и отразить их в ОПУ).

Последующие затраты включаются в балансовую стоимость актива или признаются как отдельный актив, в зависимости от ситуации лишь когда существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, связанные с этим активом, перейдут к Группе и стоимость актива может быть рассчитана достоверно. Признание балансовой стоимости замененной

части актива прекращается. Все другие расходы по ремонту и техническому обслуживанию отражаются в отчете о прибылях и убытках в течение того финансового периода, в котором они были понесены.

Увеличения балансовой стоимости в результате переоценки земли и зданий относятся на прочие резервы в составе капитала. Снижения балансовой стоимости в пределах суммы предыдущих увеличений стоимости того же актива относятся на резерв по справедливой стоимости непосредственно в составе капитала; все другие снижения балансовой стоимости отражаются в отчете о прибылях и убытках. Каждый год разница между отчислениями, рассчитанными на основе переоцененной балансовой стоимости актива (амортизация отражается в отчете о прибылях и убытках), и амортизационными отчислениями, рассчитанными на основе первоначальной стоимости актива, переносится из резерва по справедливой стоимости в строку «Нераспределенная прибыль».

На землю амортизация не начисляется. Амортизация по другим активам рассчитывается по методу равномерного списания их первоначальной или переоцененной стоимости до их ликвидационной стоимости в течение срока их полезного использования, а именно:

- | | |
|------------------------------------|-----------|
| – Здания | 25-40 лет |
| – Оборудование | 10-15 лет |
| – Транспортные средства | 3-5 лет |
| – Мебель, инвентарь и оборудование | 3-8 лет |

Ликвидационная стоимость активов и срок их полезного использования пересматриваются и при необходимости корректируются на каждую отчетную дату..

Балансовая стоимость актива незамедлительно списывается до его возмещаемой стоимости, если балансовая стоимость актива превышает его оценочную возмещаемую стоимость (Примечание 2.7).

Прибыли и убытки от выбытия основных средств определяются путем сравнения выручки с балансовой стоимостью. Они отражаются в отчете о прибылях и убытках.

При продаже переоцененных активов суммы, включенные в прочие резервы, переносятся в строку «Нераспределенная прибыль».

Примечание 2.7 Обесценение нефинансовых активов

Активы, имеющие неопределенный срок полезного использования (например, гудвил), не амортизируются и ежегодно тестируются на предмет обесценения. Активы, подлежащие амортизации, оцениваются на предмет обесценения всякий раз, когда какие-либо события или изменения обстоятельств указывают на то, что балансовая стоимость может не являться возмещаемой стоимостью.

Убыток от обесценения признается в сумме, на которую балансовая стоимость актива превышает ее возмещаемую стоимость. Возмещаемой стоимостью является наибольшая из стоимостей: справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу или стоимость от использования..

Для целей оценки активов на предмет обесценения активы распределяются в группы, для которых можно выделить

отдельно идентифицируемые денежные потоки (единицы, генерирующие денежные средства).

Нефинансовые активы (кроме гудвила), стоимость которых снизилась, рассматриваются на предмет возможного восстановления обесценения на каждую отчетную дату.

10. Приложение – правила МСФО (IAS) 16 для пользователей небанковского сектора

Настоящее приложение содержит примеры применения МСФО (IAS) 16, которые редко встречаются в банковской деятельности (мосты, трубопроводы, самолеты и месторождения).

ПРИЗНАНИЕ АКТИВОВ

ПРИМЕР Неделимое доленое участие - трубопровод

Вопрос для рассмотрения

Компании ТЭК и ЖКХ могут иметь в собственности совместно используемые активы, например, трубопровод, когда группа пользователей оказывается слишком велика, чтобы осуществлять эффективный совместный контроль. Аналогичная ситуация может возникать, когда инвестор желает сохранить влияние и доступ к информации, но не совместный контроль.

Каким образом учитываются такие инвестиции, если средства вкладываются не в компанию, а непосредственно в актив, и инвестор не сохраняет ни свой контроль, ни совместный контроль над активом?

Условия задачи

«Х» владеет 5%-долей нефтепровода и использует его совместно с другими инвесторами для транспортирования производимых энергоресурсов. «Х» не осуществляет контроль или совместный контроль над нефтепроводом. Единственная обязанность этой компании состоит в финансировании своей доли затрат на функционирование и техническое обслуживание нефтепровода, при этом она вправе использовать 5% его мощности.

Руководство «Х» предлагает учитывать 5%-долю нефтепровода как основные средства в соответствии с МСФО (IAS) 16. Приемлемо ли это?

Решение

Нет. 5%-доля нефтепровода не является объектом основных средств, подлежащим учету согласно МСФО (IAS) 16, так как «А» не контролирует нефтепровод.

Скорее, эта доля является неделимым долевым участием, которое следует классифицировать как долгосрочные инвестиции и учитывать по фактической себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения.

ЗАТРАТЫ НА РЕМОНТ И ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ

Отдельные виды оборудования могут требовать регулярного технического осмотра с целью выявления и устранения возможных повреждений, независимо от того, требуется в данный момент замена частей этого оборудования или нет, например, самолеты, мосты, дамбы и т.д.

Каждый раз, когда проводится новый техосмотр, его стоимость учитывается в балансовой стоимости основного средства. При

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

этом остаточная балансовая стоимость предыдущего техосмотра списывается (в отличие от запасных частей).

ПРИМЕР Регулярные техосмотры

Балансовая стоимость Вашего самолета составляет \$10млн. Стоимость последнего техосмотра составила \$0,2млн. Остаточная балансовая стоимость предыдущего техосмотра составляет \$0,1млн. Прибавьте стоимость нового техосмотра и вычтите остаточную балансовую стоимость старого техосмотра: $\$10 + \$0,2 - \$0,1 = \$10,1$ млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$0,2 млн	
Денежные средства	ББ		\$0,2 млн
<i>Учет стоимости нового техосмотра</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$0,1 млн	
Основные средства	ББ		\$0,1 млн
<i>Учет списания стоимости старого техосмотра по статье «Амортизация»</i>			

Если данных о стоимости первого техосмотра не существует, необходимо использовать оценочные данные.

ОЦЕНКА НА МОМЕНТ ПРИЗНАНИЯ – ЭЛЕМЕНТЫ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Фактическая себестоимость основного средства включает:

- (1) покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возвратов переплаты;
- (2) любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению;

- (3) первоначальную оценку стоимости демонтажа, ликвидации актива и восстановления производственной площадки, на которой он располагался.

IFRIC 1 (новости МСФО – февраль 2005 года)

В соответствии с требованиями IFRIC 1 все изменения обязательств по выводу из эксплуатации, возникающие в результате изменений денежных потоков, которые требуются для погашения обязательства, или изменения ставки дисконтирования, должны учитываться перспективно.

Оценка – модель учета по фактической стоимости

Изменение обязательства предполагает корректировку балансовой стоимости соответствующего актива. Если уменьшение обязательства превышает балансовую стоимость актива, это превышение немедленно признается в отчете о прибылях и убытках.

Если корректировка увеличивает стоимость актива, это может указывать на обесценение.

Оценка – модель учета по переоцененной стоимости

Уменьшение обязательства предполагает корректировку прироста стоимости в результате переоценки на счете капитала. Увеличение обязательства по выводу из эксплуатации уменьшает прирост стоимости до тех пор, пока оно не достигнет нуля. Оставшееся увеличение обязательства немедленно учитывается в отчете о прибылях и убытках.

Данное толкование также предусматривает внесение поправки в МСФО (IFRS) 1, предусматривающей освобождение компаний, впервые применяющих МСФО, от воспроизведения всех прошлых изменений обязательств по выводу из

эксплуатации. Обязательство может быть рассчитано на дату перехода на МСФО, при этом соответствующий дебет включается как элемент фактической себестоимости актива.

У компаний, которые, помимо МСФО, составляют отчетность в соответствии с Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (US GAAP), будут постоянно различаться учетные данные. В частности, SFAS 143 «Учет обязательств по пенсионным активам» не требует, чтобы при определении обязательства по выводу из эксплуатации учитывались изменения ставки дисконтирования. Также предусмотрен иной порядок учета уменьшения обязательства по выводу из эксплуатации.

ПРИМЕР Признание расходов на вывод из эксплуатации и восстановление производственной площадки.

Вопрос для рассмотрения

Фактическая себестоимость объекта основных средств должна включать первоначальную оценку стоимости демонтажа, ликвидации актива и восстановления производственной площадки, на которой он располагался.

Как руководству следует признать расчетную стоимость демонтажа, ликвидации актива и восстановления производственной площадки, на которой он располагался?

Условия задачи

В соответствии с требованиями национального законодательства, у нефтяной компании на дату установки нефтяной вышки создается обязательство по выводу ее из эксплуатации по окончании 30-летнего срока службы.

Затраты по выводу нефтяной вышки из эксплуатации оцениваются в 140 000 000, при этом чистая дисконтированная стоимость составляет 8 023 197 (ставка дисконтирования 10%).

Решение

Руководству следует включить сумму 8 023 197 - чистую дисконтированную стоимость расходов на вывод из эксплуатации в балансовую стоимость нефтяной вышки на момент ее установки.

Создается резерв в размере 8 023 197, так как событие, обусловившее возникновение обязательства, - это установка нефтяной вышки.

Сумма, включенная в фактическую себестоимость объекта основных средств, будет амортизироваться в обычном порядке наряду с другими элементами себестоимости нефтяной вышки. Увеличение дисконта после первоначального признания резерва следует учитывать как процентные расходы.

Двойная запись, требуемая для признания актива и обязательства, будет выглядеть следующим образом:

Дт Основные средства – техника и оборудование	8 023 197
Кт Резерв – вывод из эксплуатации	8 023 197

ПРИМЕР Изменения ставки дисконтирования и величины дисконта

Вопрос для рассмотрения

Изменения оценки существующего обязательства по выводу из эксплуатации, восстановлению производственной площадки и т.д., возникающие в результате изменения сроков, величины оттока денежных средств (иных ресурсов) или ставки дисконтирования, требуют корректировки балансовой стоимости соответствующего актива на основе учета по фактической стоимости.

Корректировки не могут увеличивать балансовую стоимость актива сверх его возмещаемой стоимости или уменьшать ее до отрицательного значения.

Периодическое изменение дисконта признается в отчете о прибылях и убытках как финансовые затраты по мере их возникновения. Капитализация согласно МСФО (IAS) 23 не допускается.

Как руководству следует учитывать изменения ставки дисконтирования и величины дисконта?

Условия задачи

«С» владеет нефтяной вышкой, оцененной на основе метода учета по фактической стоимости, и имеет соответствующее обязательство по выводу объекта из эксплуатации. Нефтяная вышка начала функционировать 1 января 20X0 года. Срок ее полезной службы составляет 40 лет. Первоначальная себестоимость нефтяной вышки равнялась 120 000. Эта сумма включала стоимость вывода из эксплуатации в размере 10 000, что составляло 70 400 в расчетных потоках денежных средств, выплачиваемых в течение 40 лет, дисконтированных по ставке 5% с учетом риска.

По состоянию на 31 декабря 20X9 года возраст нефтяной вышки - 10 лет. Накопленная амортизация составляет 30 000 (120 000 x 10/40 лет). В результате изменения дисконта обязательство по выводу из эксплуатации увеличилось с 10 000 до 16 300. Проценты будут отражаться в отчете о прибылях и убытках как финансовые затраты.

На 31 декабря 20X9 года ставка, скорректированная с учетом риска, увеличилась до 7%. Чистая дисконтированная стоимость обязательства по выводу из эксплуатации уменьшилась на 8 000.

Решение

Обязательство по выводу из эксплуатации уменьшилось с 16 300 до 8000, как указано ниже:

Дт обязательство по выводу из эксплуатации	8 000
Кт фактическая себестоимость актива	8 000

Балансовая стоимость актива составляет 82 000 (120 000 – 8 000 – 30 000).

Эта сумма будет амортизироваться в течение оставшихся 30 лет срока полезной службы данного актива, соответственно, расходы на амортизацию в следующем году составят 2 733 (82 000 ÷ 30). Финансовые затраты следующего года с учетом изменения дисконта составят 581 (8 300 x 7%).

Предприятие применяет МСФО (IAS) 2 «Запасы» к затратам на обязательства по демонтажу, ликвидации и восстановлению площадки, на которой расположен объект, после использования в этом периоде объекта для производства запасов.

Обязательства по учитываемым затратам в соответствии с МСФО (IAS) 2 или МСФО (IAS) 16 учитываются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

РАСЧЕТ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Фактическая себестоимость – это эквивалент цены объекта основных средств при единовременной оплате денежными средствами на дату его признания в качестве актива. Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий принятый при обычных условиях кредитования, разница между эквивалентом цены в случае единовременной оплаты и суммарными выплатами

учитывается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении всего срока кредита, если только она не учитывается в качестве затрат по займам в балансовой стоимости актива в соответствии с МСФО (IAS) 23.

ПРИМЕР Расчет фактической стоимости основного средства
Вы можете приобрести здание за \$1млн. при условии единовременной оплаты или купить его в рассрочку на три года за \$1,3млн. При любом варианте оплаты стоимость здания будет равна \$1млн. При использовании первого варианта оплаты, (см. выше), дополнительные \$0,3млн. будут учитываться в качестве процентов.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$1 млн	
Кредиторская задолженность	ББ		\$1 млн
<i>Отражение цены приобретения здания при единовременной оплате</i>			
Расходы на выплату процентов	ОПУ	\$0,1 млн	
Кредиторская задолженность (Проценты к уплате)	ББ		\$0,1 млн
<i>Сумма годового процента</i>			

ПРИМЕР Какова должна быть фактическая себестоимость основных средств в случае, когда изготовитель предоставляет пролонгированный кредит?

Вопрос для рассмотрения

Основные средства первоначально оцениваются по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость определяется как сумма

уплаченных денежных средств (эквивалентов денежных средств) или справедливая стоимость другого возмещения за приобретаемый актив на момент его приобретения или строительства.

В случае, когда оплата за объект основных средств осуществляется в течение более продолжительного периода, чем обычные условия кредитования, ее фактическая себестоимость представляет собой эквивалент цены при единовременной оплате денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой выплат признается как процентные расходы в период предоставления кредита, за исключением случаев, когда они капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23.

Как следует руководству определить эквивалент цены при единовременной оплате денежными средствами в отношении объекта основных средств, по которому в результате переговоров установлены отдельные условия оплаты?

Условия задачи

«Р» изготавливает компьютерные чипы, а компания «В» производит оборудование для изготовления чипов. Каждый вид оборудования, которое производит «В», изготавливается в соответствии с техническими спецификациями заказчика. В результате спада на рынке чипов руководство «Р» проводит переговоры о пролонгации сроков оплаты за новый вид оборудования, который будет изготовлен «В».

«Р» выплатит «В» 25 000 000 спустя 18 месяцев после поставки нового оборудования. В связи с тем, что оборудование уникально, отсутствует прецедент, по которому можно было бы определить эквивалент цены при обычных условиях кредитования.

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Решение

Руководству «А» следует учесть актив на момент его получения «Р» в сумме дисконтированной стоимости кредиторской задолженности.

Дисконтированная стоимость должна определяться путем дисконтирования суммы кредиторской задолженности по ставке до налогообложения, которая отражает текущую рыночную оценку временной стоимости денег и учитывает риски, характерные для данного обязательства.

Исходя из допущения, что соответствующая ставка дисконтирования для «Р» составляет 7%, основные средства и кредиторская задолженность в отношении «В» должны учитываться в сумме 22 587 301 (25 000 000, дисконтированные по ставке 7% в течение 1,5 лет). В отчетности должна появиться следующая двойная запись:

Дт Основные средства – техника и оборудование	22 587 301
Кт Долгосрочная кредиторская задолженность	22 587 301

Увеличение дисконта по обязательству следует относить на процентные расходы в отчете о прибылях и убытках с даты получения актива до даты платежа.

Фактическая себестоимость актива в размере 22 587 301 будет амортизироваться до ликвидационной стоимости в течение срока полезной службы актива.

Объект, или группа объектов основных средств может приобретаться в обмен на неденежный (немонетарный) актив или комбинацию денежного (монетарного) и неденежного активов. Эта система учета будет использоваться для бартерных сделок по основным средствам.

Стоимость такого объекта (группы объектов) основных средств оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда

- (1) валютным операциям не хватает коммерческого содержания; или
- (2) нет надежной оценки справедливой стоимости ни полученного актива, ни отданного актива

Если приобретенный объект основных средств оценивается не по справедливой стоимости, то его стоимость оценивается по балансовой стоимости обмениваемого актива с учетом увеличения ее на произведенную оплату денежными средствами или уменьшения на величину доплаты, произведенной контрагентом, передающим объект основных средств.

ПРИМЕР Обмен активами

Вы обмениваете \$1млн. и самолет стоимостью \$4млн. на здание, балансовая стоимость которого составляет \$4млн. (по учетным записям другой стороны). Если здание не может быть оценено по справедливой стоимости, оно должно учитываться по стоимости в \$5млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (здание)	ББ	\$5 млн	
Денежные средства	ББ		\$1 млн
Основные средства (самолет)	ББ		\$4 млн
<i>Обмен самолета и денежных средств на здание</i>			

Себестоимость объекта основных средств, имеющегося у арендатора на правах финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО 17 (IAS) «Аренда».

Балансовая стоимость основных средств может быть уменьшена на сумму полученных правительственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи».

ПЕРЕОЦЕНКА ПО КЛАССАМ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

ПРИМЕР Переоценка объектов основных средств в рамках одного класса производится одновременно

Вопрос для рассмотрения

Если производится переоценка какого-либо объекта основных средств, то переоценке подлежит весь класс основных средств, к которому этот объект относится. Класс – это группа активов, аналогичных по характеру и назначению.

Как руководству следует определить класс основных средств?

Решение

Ниже приведены типичные примеры разных классов основных средств согласно МСФО (IAS) 16:

- (1) земля;
- (2) земля и здания;
- (3) оборудование;
- (4) суда;
- (5) самолеты;
- (6) автотранспортные средства;
- (7) офисная мебель; и
- (8) оргтехника.

Дальнейшее деление таких классов основных средств на более мелкие классы представляется допустимой, если это обеспечит необходимую и полезную информацию для пользователей финансовой отчетности. Компания, составляющая отчетность, вправе отдельно классифицировать

используемые ею земли как земли сельскохозяйственного и промышленного назначения.

Требуется полное раскрытие информации по каждому представленному классу основных средств.

АМОРТИЗАЦИЯ

ПРИЗНАНИЕ АКТИВОВ ПО ЧАСТЯМ

Актив может учитываться по частям, амортизация каждой из которых начисляется отдельно.

ПРИМЕР

Самолет: корпус и двигатели самолета амортизируются отдельно.

Для расчета амортизации части, имеющие одинаковые сроки полезной службы, могут быть сгруппированы.

ПРИМЕР

Если корпус и двигатели самолета имеют одинаковые сроки полезной службы, их можно амортизировать в качестве одного актива.

Если какая-то часть амортизируется отдельно, то остальные части также должны амортизироваться.

Части, которые в отдельности являются незначительными, могут быть сгруппированы в целях начисления амортизации.

ПРИМЕР

Ваша авиакомпания учитывает корпус, двигатели, механику и сидения в качестве отдельных объектов основных средств.

Остальные объекты, являющиеся конструктивными частями самолета, могут быть выделены в особые группы и амортизироваться в течение срока их полезной службы.

Амортизационные отчисления за период учитываются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках.

ПРИМЕР Отказ от амортизации активов, требующих регулярной замены

Вопрос для рассмотрения

Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

Может ли руководство избежать начисления амортизации, вместо этого относя на расходы затраты по приобретению заменяющих активов?

Условия задачи

У группы имеется несколько гостиниц. Общая балансовая стоимость гостиничных активов, таких как постельное белье, посуда и т.д. остается неизменной в течение ряда лет.

В целях поддержания высокого уровня обслуживания руководство регулярно через несколько лет заменяет все постельное белье, посуду и т.д. Руководство внедрило скользящую программу по замене, и в результате затраты на замену активов остаются на одном и том же уровне из года в год.

Руководство стремится повысить эффективность администрирования и предлагает более не амортизировать вышеуказанные гостиничные активы, но ежегодно относить затраты на замену этих активов на расходы.

Решение

Руководству следует капитализировать все активы, срок полезной службы которых превышает год, и амортизировать их в течение соответствующих сроков полезной службы.

Для целей повышения эффективности руководство может капитализировать группы аналогичных активов, например, простыни, приобретенные для одной гостиницы, как один актив. Затем руководству следует рассчитать амортизацию по всем простыням для данной конкретной гостиницы, как если бы они представляли собой один актив.

При этом, однако, руководству не следует применять предложенную учетную политику, предусматривающую отнесение на расходы всех активов, приобретенных на замену в течение года, и не обеспечивающую амортизацию капитализированных активов.

**Вопрос месяца - МСФО (IAS) 16: трудности перехода
Подход МСФО (IAS) 16 в отношении признания актива по частям – в какой степени это можно применять – Новости МСФО, июль 2004 года**

Порядок признания актива по частям требует, чтобы каждый элемент более крупного объекта основных средств, стоимость которого является значительной в сопоставлении с общей стоимостью, должен учитываться и амортизироваться отдельно (требование признания актива по частям). После определения таких частей и установления сроков полезной службы рассчитываются значения ликвидационной стоимости, и выбираются методы амортизации.

Если некоторые элементы имеют одинаковые сроки полезной

службы, их можно объединить в группы для целей начисления амортизации. МСФО (IFRS) 1 не предусматривает исключения для компаний, применяющих МСФО впервые. Для компаний во многих отраслях экономики выполнение данного требования при переходе на МСФО окажется трудновыполнимым, при этом часто по многим различным причинам.

В стандарте в качестве примера актива, требующего разбивку на элементы, приводится самолет. Этот пример интуитивно понятен и прост в учете. Корпус и двигатели самолета часто приобретаются у различных изготовителей и имеют различные требования по техническому обслуживанию. Срок полезной службы двигателя намного короче, чем срок службы корпуса. Двигатели требуют регулярной замены в целях соответствия требованиям по пригодности к эксплуатации в полёте. Отдельные элементы фактической стоимости при приобретении очевидны и могут использоваться для отнесения первоначальной стоимости или справедливой стоимости на дату перехода на МСФО.

Выделение двигателей в качестве отдельного компонента позволяет их амортизировать в течение срока полезной службы. Затем фактическая себестоимость амортизируются до нуля или ликвидационной стоимости на дату замены. Признание оставшейся стоимости компонента прекращается, и при установке новых двигателей фактическая себестоимость заменяющих компонентов капитализируется.

Конечно, в реальной жизни для большинства компаний, готовящихся перейти на МСФО, ситуация не так проста. Перед руководством приватизированной компании в секторе ЖКХ (например, городской системы водоснабжения и канализации) стоит намного более сложная задача.

Любые распределительные коммунальные сети, такие как системы водоснабжения, электроснабжения, или наземные

телекоммуникационные системы, будут представлять аналогичный пакет проблем. Многие из них были созданы и находились в собственности государства, часто – десятилетиями. Система, очевидно, обеспечивает предоставление коммунальных услуг (обеспечить подачу воды, повернуть кран, обеспечить сток воды). Однако детальные сведения о системе могут быть в буквальном смысле похоронены под землей, а документация о фактической себестоимости и составляющих элементах потеряна. Учет может быть еще больше запутан самой приватизацией – когда для активов системы одновременно устанавливается общая величина справедливой стоимости. У компании может оказаться незначительный практический опыт в разграничении между техническим обслуживанием и модернизацией или заменой активов, которые необходимо капитализировать.

Как руководство сможет на практике применять требования МСФО (IAS) 16 в таких обстоятельствах? Практический подход потребует привлечения инженерного и технического персонала, а также бухгалтеров и финансистов. Все элементы системы следует поэтапно проанализировать, начав со значительных, особенно, связанных с дорогостоящей техникой. Например, компания, предоставляющая услуги водоснабжения, может выделить в качестве компонентов очистные сооружения для канализационных стоков, крупные насосные станции, большие акведуки и резервуары. Техника, по которой запланированы замена или временный вывод из эксплуатации для ремонта, является хорошим указателем, что ее можно выделить в качестве отдельных компонентов. В данном плане надежным источником сведений может служить и долгосрочный бюджет компании.

После проведения этой работы руководство может выделить аналогичные группы активов, которые могут быть

объединены для целей амортизации. Это могут быть группы аналогичных высоковольтных линий в сети передачи электроэнергии или трубы одинакового размера и возраста в разветвленной газопроводной системе.

Затем для каждого идентифицированного компонента (актива или группы аналогичных активов) определяется метод амортизации и срок полезной службы (эксплуатации) с учетом морального износа техники.

Разбивка на компоненты может осуществляться до уровня трубы. Однако представляется, что МСФО (IAS) 16 не требует такого уровня детализации от большинства компаний. Затраты на идентификацию и ведение учета на этом уровне детализации информации могут быть нецелесообразными

Руководство большинства компаний, которых затронули подобные изменения, обнаружит, что оказалось между двумя возможными крайностями. Однако требования стандарта будут распространяться на большинство капиталоемких предприятий, готовящихся перейти на МСФО. В качестве иных примеров значительных внеоборотных активов, которые потребуют анализа компонентов, можно привести газопроводные системы (компрессоры), сталелитейные предприятия (печи), суда (двигатели), нефтехимические предприятия (коррозионные химикаты) и специализированные производственные здания и сооружения (производственные помещения с высочайшей степенью защиты от пыли и других загрязнений).

МСФО (IFRS) 1 требует использования «проектного подхода» для компаний, впервые применяющих МСФО, которые ранее не выделяли компоненты. Руководству также будет необходимо обеспечить, чтобы системы финансового учета и внутреннего контроля надлежащим образом учитывали вновь

приобретенные активы, а также отслеживали амортизацию всех идентифицированных компонентов.

Активы, участвующие в производстве других активов

В случае использования активов для производства других активов, их амортизационные отчисления составляют часть стоимости другого актива и включаются в балансовую стоимость последнего.

Например, амортизация завода и оборудования включается в затраты основного производства (см. МСФО (IAS) 2).

ПРИМЕР

Вы покупаете оборудование для тестирования продукции за \$100.000. Вы предполагаете, что за срок полезной службы данное оборудование сможет протестировать 20.000 единиц продукции. Ликвидационная стоимость оборудования равна нулю.

При тестировании одной единицы продукции происходит амортизация в размере \$5. Амортизация включается в стоимость запасов продукции. Затем она переводится на счет себестоимости продаж после продажи продукции.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы – амортизация (при тестировании)	ББ	5	
Накопленная амортизация	ББ		5
<i>Амортизация единицы продукции во время тестирования</i>			
Себестоимость продаж	ОПУ	2.500	
Запасы	ББ		2.500
<i>Затраты на тестирование проданных 500 единиц включаются в себестоимость продаж</i>			

ПРИМЕР Капитализация амортизационных отчислений**Вопрос для рассмотрения**

Амортизационные отчисления за каждый период признаются как расход, за исключением случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива.

Когда допускается капитализация расходов на амортизацию?

Условия задачи

«М» производит комплектующие изделия для автомобилей и в своем производственном процессе использует инструменты, которые изготавливаются самой компанией непосредственно под каждую модель автомобиля, для которой предназначаются комплектующие изделия. Заказчики «М» - автомобилестроительные предприятия – постоянно внедряют новые модели или модернизируют существующие. Соответственно, компания «М» должна непрерывно разрабатывать и изготавливать новые инструменты, используемые в своем производственном процессе.

Затраты на такие инструменты капитализируются и амортизируются в течение 3 лет – предполагаемого срока их полезной службы.

У «М» имеется одна фабрика, на которой производится вся ее продукция. Руководство использует 10% производственных площадей фабрики для целей разработки и изготовления инструментов. Здание амортизируется на основе прямолинейного метода.

Решение

Руководству следует включить 10% амортизационные отчисления (в отношении фабрики) в затраты на инструменты, подлежащие капитализации и амортизации. Амортизационные отчисления по фабрике составляют часть

затрат на изготовление инструментов.

Аналогичным образом, амортизация объектов, используемых для опытно-конструкторской работы, может включаться в стоимость нематериального актива, учитываемого по МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

ПРИМЕР Как выбрать наиболее подходящий метод амортизации?

Вопрос для рассмотрения

Применяемый метод амортизации отражает подход компании к определению участия актива в формировании будущих экономических выгод от его использования.

Данный метод применяется на протяжении всех периодов, за исключением случаев, когда изменяется предполагаемое участие актива в формировании будущих экономических выгод от его использования.

Какие факторы определяют такое участие в формировании экономических выгод?

Условия задачи

«В» производит промышленные химикаты. В производственном процессе используются смесительные машины. Объем выпуска смесительных машин из года в год остается на одном и том же уровне, при этом они могут использоваться для производства различных видов продукции.

Однако затраты на техническое обслуживание ежегодно растут, а каждые пять лет появляется новое поколение машин, обладающих значительными усовершенствованиями

МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

в сравнении с существующими моделями.

Перед руководством встал вопрос – какой метод амортизации следует использовать в отношении смесительных машин.

Решение

Руководству следует определить метод амортизации, исходя из объема производства. В связи с тем, что выпуск остается неизменным из года в год, следует применять прямолинейный метод амортизации,

Экономические выгоды, связанные с объектом основных средств, обеспечиваются, главным образом, через его использование. Соответственно, участие в формировании экономических выгод, в основном, определяется объемом продукции, произведенной с использованием данного актива.

При установлении срока полезной службы смесительных машин следует учитывать такие факторы, как затраты на техническое обслуживание или моральный износ техники.

Временной метод

ПРИМЕР Временной метод

Кондиционер стоит \$200.000. Согласно оценкам, срок его полезной службы составляет 5 лет, ликвидационная стоимость равна нулю.

Величина амортизации составляет \$40.000 в год.

Завод закрыт на 4 месяца для установки нового оборудования. Амортизация кондиционера продолжается в течение данного периода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	200.000	
Денежные средства	ББ		200.000

<i>Приобретение кондиционера</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	40.000	
Накопленная амортизация	ББ		40.000
<i>Начисление годовой амортизации независимо от факта использования основного средства</i>			

Метод объема производства

Согласно этому методу амортизация не начисляется в случае, когда отсутствует производство.

ПРИМЕР Метод объема производства

Вы покупаете оборудование для тестирования продукции сезонного производства за \$100.000. Согласно Вашей оценке оно сможет тестировать 20.000 единиц продукции в течение срока его полезной службы. Ликвидационная стоимость оборудования равна нулю.

После каждого тестирования оборудование амортизируется на \$5. За отчетный период тестируются 3.200 единиц.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	100.000	
Денежные средства	ББ		100.000
<i>Приобретение оборудования</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	16.000	
Накопленная амортизация	ББ		16.000
<i>Начисление амортизации за 3.200 единиц продукции</i>			

ПРИМЕР Метод объема производства

По аварийным причинам завод был закрыт на 4 месяца. Отсутствие производства означает отсутствие амортизации.

МЕТОДЫ АМОРТИЗАЦИИ

Прямолинейный метод

Прямолинейный метод амортизации предполагает списание одинаковой части стоимости в течение всего срока полезной службы актива.

Метод снижаемого остатка

Использование метода снижаемого остатка приводит к снижению амортизационных отчислений по мере прохождения срока полезной службы и на более ранние периоды приходится большая доля расходов на амортизацию.

Метод объема производства

Использование данного метода приводит к формированию расходов на амортизацию исходя из ожидаемого объема использования актива или выпуска продукции.

ПРИМЕР Метод объема производства

Вы покупаете за \$100.000 оборудование для тестирования продукции сезонного производства. Вы рассчитываете, что за время полезной службы данное оборудование сможет протестировать 20.000 единиц продукции. Ликвидационная стоимость не предусмотрена.

После каждого тестирования начисляется амортизация в размере \$5. За период, в течение которого было выпущено 1.000 единиц продукции, амортизация составила \$5.000.

	ОПУ/ББ	Кт	Дт
Основные средства	ББ	100.000	
Денежные средства	ББ		100.000
<i>Приобретение оборудования</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	5.000	
Накопленная амортизация	ББ		5.000

Начисление амортизации по 1.000 единиц продукции			
---	--	--	--

11. Вопросы для самоконтроля (множественный выбор)**1. Ликвидационная стоимость – это:**

1. Стоимость утильсырья/лома.
2. Чистая денежная сумма, которую компания может получить при продаже актива в конце срока его полезной службы.
3. Валовая денежная сумма, которую компания может получить при продаже актива в конце срока его полезной службы.

2. Срок полезной службы актива относится:

1. Ко всему периоду, на протяжении которого актив доступен для использования любым количеством собственников.
2. К периоду, на протяжении которого актив доступен для использования компанией.
3. Среднее между 1 и 2.

3. Запасные части и оборудование для обслуживания обычно учитываются как:

1. Расходы, которые признаются в отчете о прибылях и убытках на момент покупки.
2. Запасы.
3. Отдельный класс основных средств.

4. Основные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если:

1. Ожидается, что они будут использоваться компанией в течение более чем одного периода.
2. Компания ведет бизнес в нефтяной промышленности.
3. Стоимость этих запасных частей составляет более 20% стоимости оборудования, для обслуживания которого они предназначены.

5. Незначительные по отдельности активы, такие как запасные части для компьютерной техники, могут:

1. Не учитываться.
2. Относиться на текущие расходы.
3. Объединяться для учета в качестве одного актива.

6. Затраты на текущий ремонт и обслуживание обычно:

1. Капитализируются.
2. Признаются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения.
3. Учитываются как расходы будущих периодов.

7. Когда затраты на проведение основных технических осмотров (например, самолетов) капитализируются:

1. Они должны отражаться в отчетности в качестве отдельного актива.
2. Остаточная стоимость предыдущего техосмотра должна списываться.
3. Требуется незамедлительно уведомить об этом совет директоров компании.

8. Когда затраты на проведение основных технических осмотров (например, самолетов) капитализируются, а данных о стоимости первого техосмотра не существует:

1. Никакие вычеты из балансовой стоимости актива не производятся.
2. Необходимо использовать оценочные данные для стоимости первого техосмотра, подлежащей вычету из

балансовой стоимости актива и заменяемой фактической себестоимостью запасной частью.

3. Надо вычесть из балансовой стоимости актива стоимость нового техосмотра.

9. Элементами затрат являются:

- i. покупная цена;
- ii. любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место его предполагаемого использования;
- iii. первоначальная оценка стоимости демонтажа и удаления актива;
- iv. накладные расходы отдела закупок, связанные с приобретением актива.

1. i
2. i-ii
3. i-iii
4. i-iv

10. Затраты, напрямую связанные с приобретением актива, включают:

- i. затраты на содержание персонала, работа которого напрямую связана со строительством или приобретением объекта основных средств;
- ii. затраты на подготовку площадки;
- iii. первичные затраты на доставку и разгрузку;
- iv. затраты на установку и монтаж;
- v. затраты на пробный пуск, за вычетом чистых поступлений от пробных образцов товара, или иных доходов;
- vi. затраты на профессиональные услуги;
- vii. затраты на открытие нового производственного объекта;

- viii. затраты на запуск нового продукта или услуги (включая затраты, связанные с рекламой и продвижением продукта/услуги на рынок);
- ix. затраты на ведение бизнеса в новом месте или с новым классом клиентов (включая затраты на обучение персонала);
- x. административные и другие накладные расходы.

- 1. i-vi
- 2. i-vii
- 3. v-x
- 4. i-x

11. Признание затрат (которые должны капитализироваться) прекращается:

- 1. С окончанием отчетного периода.
- 2. Когда объект находится на месте и используется по назначению.
- 3. После выхода на полную производственную мощность.

12. Следующие затраты

- (i) затраты, связанные с вводом в эксплуатацию готового для использования по назначению объекта основных средств, или затраты, связанные с выходом на полную мощность;
- (ii) операционные убытки на начальном этапе, связанные с недостаточным спросом на новую продукцию; и
- (iii) затраты на перемещение или реорганизацию производственного направления, или всей деятельности, компании.

должны учитываться как:

- 1. непредвиденные или чрезвычайные расходы;
- 2. (капитализироваться как) основные средства;
- 3. расходы текущего периода.

13. Сопутствующие доходы и расходы (такие как использование строительной площадки в качестве временной автомобильной стоянки) должны:

- 1. Капитализироваться в балансовой стоимости актива.
- 2. Признаваться в отчете о прибылях и убытках.
- 3. Игнорироваться.

14. Внутренняя прибыль, полученная компанией при самостоятельном производстве актива, должна:

- 1. Исключаться из балансовой стоимости актива.
- 2. Амортизироваться в течение срока полезной службы актива.
- 3. Включаться в балансовую стоимость актива.

15. Сверхнормативные затраты сырья, заработной платы или других ресурсов, возникшие при производстве актива, должны:

- 1. Капитализироваться.
- 2. Признаваться в качестве расходов отчетного периода.
- 3. Учитываться в качестве расходов будущих периодов.

16. Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, любая дополнительная оплата сверх цены актива учитывается как:

- 1. Стоимость основных средств.
- 2. Затраты по займам.
- 3. Затраты на ремонт и техническое обслуживание.

17. Когда один или несколько активов обмениваются на новый актив, новый актив оценивается по:

- 1. Стоимости замещения имущества.

2. Справедливой стоимости.

3. Остаточной стоимости.

18. Если при обмене активами, приобретаемый актив не может быть оценен по справедливой стоимости:

1. Он оценивается по стоимости обмениваемого актива.

2. Он оценивается по ликвидационной стоимости.

3. Актив не может капитализироваться.

19. Компания может выбрать в своей учетной политики либо метод учета по фактической стоимости либо по переоцененной стоимости. Выбранный метод учета должен применяться к:

1. Всем основным средствам.

2. Целому классу основных средств.

3. Большинству объектов основных средств.

20. При учете по фактической стоимости актив учитывается по:

1. Фактической стоимости.

2. Фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации.

3. Фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

21. Можно ли оценить справедливую стоимость актива при учете по переоцененной стоимости, если подтвержденные данные о рыночной стоимости аналогичного актива отсутствуют?

1. Нет.

2. Да. Если актив является специфическим и продажи аналогичных активов редки, то справедливая стоимость актива оценивается по текущей стоимости будущих доходов или по восстановительной стоимости за вычетом амортизации.

3. Да. Если актив является специфическим и продажи аналогичных активов редки, то справедливая стоимость актива оценивается путем индексации.

22. Переоценки должны проводиться:

1. Ежегодно.

2. Каждые 3-5 лет.

3. В зависимости от изменений в справедливой стоимости активов.

23. Когда производится переоценка объекта основных средств, накопленная на дату переоценки амортизация:

(1) Переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива с тем, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки равнялась его переоцененной стоимости.

(2) Списывается против валовой балансовой стоимости актива, при этом чистая величина переоценивается до переоцененной стоимости актива.

(3) Либо (1), либо (2).

24. Примерами разных классов основных средств являются:

(i) земля;

(ii) земля и здания;

- (iii) оборудование;
- (iv) суда;
- (v) самолеты;
- (vi) автотранспортные средства;
- (vii) офисная мебель;
- (viii) оргтехника;
- (ix) канцтовары.

- 1. i-v
- 2. i-viii
- 3. i-ix
- 4. vi-ix

25. Класс активов может переоцениваться по скользящему графику при условии, что:

- 1. Переоценка производится в течение короткого времени, а результаты постоянно обновляются.
- 2. Переоценивается только один класс активов.
- 3. Это отражается в бухгалтерском балансе.

26. Если балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение:

- 1. Признается в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках.
- 2. Относится на счет капитала в качестве резерва на переоценку путем отражения в отчете о прибылях и убытках.
- 3. Кредитуется прямо на счет капитала в качестве резерва на переоценку, без отражения в отчете о прибылях и убытках.

27. Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки и до этого не был создан резерв переоценки данного актива, это уменьшение:

- 1. Капитализируется.

- 2. Признается в качестве расходов текущего периода.
- 3. Признается в качестве чрезвычайных или непредвиденных расходов.

28. Перенос средств со счета резерва переоценки в Капитале на счет нераспределенной прибыли разрешается:

- 1. Только при выбытии актива.
- 2. При выбытии актива, и в каждом периоде, является разницей между амортизационными начислениями на сумму, полученную в результате переоценки и амортизацией на сумму фактической стоимости.
- 3. При наличии чистого убытка.

29. Амортизационные начисления за период учитываются:

- 1. Только в отчете о прибылях и убытках.
- 2. Как исключительные статьи.
- 3. В отчете о прибылях и убытках, или в качестве части стоимости другого актива (такого как запасы).

30. Изменения в сроках полезной службы актива должны:

- 1. Учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.
- 2. Немедленно признаваться в качестве расхода.
- 3. Отражаться в бухгалтерском балансе.

31. Балансовая стоимость актива составляет \$10. Его справедливая стоимость составляет \$12 .

Продолжается ли амортизация?

- 1. Нет.
- 2. Да, до окончания срока полезной службы актива.
- 3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

32. Балансовая стоимость актива равна ликвидационной стоимости.

Продолжается ли амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы актива.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

33. Регулярное техническое обслуживание и ремонт поддерживают стоимость вашего отеля.

Продолжается ли амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы актива.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

34. Ликвидационная стоимость актива больше нуля.

Продолжается ли амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы, но из суммы амортизации вычитается величина ликвидационной стоимости.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

35. Амортизация может прекратиться, когда актив не используется.

1. Неверно.
2. Только при закрытии завода.
3. Только при применении метода объема производства.

36. При определении срока полезной службы актива учитывается:

- (i) Ожидаемое использование актива исходя из количества производимых изделий.
- (ii) Ожидаемый физический износ.

- (iii) Техническое и моральное устаревание.
- (iv) Юридические и другие подобные ограничения использования актива.
- (v) Процентные ставки.

1. i-ii
2. i-iii
3. i-iv
4. i-v

37. Земля и здания в качестве отдельных активов:

1. Могут продаваться отдельно.
2. Земля обычно имеет неограниченный срок полезной службы, а здания - нет.
3. Здания могут быть переоценены, а земля – нет.

38. Вы покупаете земельный участок со зданием. В результате переоценки стоимость земли удваивается.

Продолжается ли амортизация здания?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока его полезной службы.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

39. Если земля сдается в финансовый лизинг, происходит ли ее амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы.
3. Только если имеется здание.

40. Может применяться ряд методов амортизации. Данные методы включают прямолинейный метод, метод снижаемого остатка и метод объема производства.

Выбор метода амортизации определяется следующими факторами:

1. Налоговое законодательство.
2. Самый низкий вариант стоимости.
3. Предполагаемая схема использования актива.

41. Компенсация от третьих сторон за активы, которые были обесценены, потеряны или переданы, будет включена в состав доходов:

1. При потере актива.
2. При появлении основания для получения компенсации
3. При получении денежных средств.

42. Прекращается признание балансовой стоимости актива (списание):

1. После выбытия.
2. Когда не ожидается получения экономических выгод от использования актива.
3. По любой из вышеперечисленных причин.

43. Доход от продажи актива учитывается в качестве:

1. Дохода в капитале.
2. Дохода в отчете о прибылях и убытках.
3. Выручки.

44. Доход или убытки, возникающие при продаже актива, являются:

1. Выручкой, полученной денежными средствами.
2. Чистой выручкой за минусом балансовой стоимости актива.
3. Чистой выручкой за минусом ликвидационной стоимости актива.

12. Вопросы с расчетами

1. Стоимость актива 80 единиц. Срок его полезной службы составляет 15 лет. Начисляется (прямолинейная) амортизация в размере 4 единицы в год. Какова ликвидационная стоимость актива?
2. Стоимость актива – 500.000. Он произведет 25.000 единиц. Какова амортизационная ставка единицы?
3. Вы отдаете самолет стоимостью 8 и денежные средства в размере 3 за здание. Какова стоимость здания, если справедливая стоимость не может быть оценена?
4. Денежные расходы на актив равны 200. Оплата этого же актива в кредит на пять лет = 275. Какова ставка годового процента?
5. После амортизации здания стоимостью 7.000 на 1.000, его чистая балансовая стоимость составила 6.000. После переоценки стоимость составила 10.000.

Это можно отразить одним из двух способов (пожалуйста, заполните таблицу):

	Способ 1	Способ 2
Оценка		
Амортизация		
Чистая балансовая стоимость		

6. Вы покупаете автомобиль за 40. Вы амортизируете его на 6 единиц в год. Через 5 лет вы продаете его за 8. Какова ваша прибыль или убыток после выбытия?

13. Ответы на вопросы (множественный выбор)

Вопрос	Ответ	Вопрос	Ответ
1.	2	23	3
2.	2	24	3
3.	2	25	1
4.	1	26	3
5.	3	27	2
6.	2	28	2
7.	2	29	3
8.	2	30	1
9.	2	31	2
10.	4	32	1
11.	2	33	2
12.	3	34	2
13.	2	35	3
14.	1	36	3
15.	2	37	2
16.	2	38	2
17.	2	39	2
18.	1	40	3
19.	2	41	2
20.	3	42	3
21.	2	43	2
22.	3	44	2

14. Ответы на вопросы с расчетами

- 1. 20. $(80 - (15 \cdot 4) = 20)$
- 2. 20. $(500.000 / 25.000 = 20)$
- 3. 11. $(8 + 3 = 11)$

4. $15 ((275-200)/5 \text{ лет} = 15)$

5.

	1 способ	2 способ
Оценка	11.667	10.000
Амортизация	1.667	0
Чистая балансовая стоимость	10.000	10.000

6. Балансовая стоимость = $40 - (6 \cdot 5) =$ чистая балансовая стоимость 10

Поступления от выбытия = 8

Убыток после выбытия = 2

Примечание: в данном учебном пособии использованы следующие публикации компании ПрайсвоटरхаусКуперс:

- Применение МСФО
- Новости МСФО
- Решения по бухгалтерскому учету и отчетности