

2013 г.

Фонд МСФО: Материал для обучения МСФО на базе
Концептуальных основ

Сессия 1 — Основные средства



Настоящий учебный материал подготовлен персоналом Фонда МСФО, отвечающим за обучение. Материал не был утвержден Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (Советом по МСФО). Настоящий учебный материал предназначен исключительно для использования специалистами, обучающимися МСФО. С более подробной информацией относительно деятельности группы Фонда МСФО по обучению МСФО можно ознакомиться по адресу www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm.

Все права, включая авторские права, на содержание настоящей публикации принадлежат Фонду МСФО.

Авторские права © 2013 г. Фонд МСФО®

30 Кэннон стрит | Лондон EC4M 6XH | Соединенное Королевство | Телефон: +44 (0)20 7246 6410

Email: info@ifrs.org | веб-сайт: www.ifrs.org

Заявление об ограничении ответственности: Фонд МСФО, авторы и издательства не несут ответственности за убытки, причиненные физическому лицу и/или организации по неосторожности либо какой-либо иной причине в результате действий или воздержания от действий исходя из материала настоящей публикации. Любые фамилии, названия организаций и/или мест в настоящей публикации являются вымышленными, и любое сходство с фамилиями реальных лиц и названиями реальных организаций или мест является случайным.

Права на использование

Несмотря на то, что Фонд МСФО приветствует использование настоящего учебного материала в образовательных целях, материал должен использоваться в соответствии с перечисленными ниже условиями. С более подробной информацией об использовании наших стандартов можно ознакомиться по адресу www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx

Обратите внимание, что настоящий учебный материал (как указано в условиях использования) является бесплатным, и мы сохраняем за собой право периодически изменять условия использования.

Ваши права (если таковые имеют место) на использование настоящего учебного материала утратят силу в следующих ситуациях:

- когда настоящий учебный материал потеряет свою актуальность, и вы должны будете прекратить его использование и/или распространение; и/или
- если вы нарушите условия использования.

Условия использования

1.1 Настоящий учебный материал может использоваться исключительно в целях обучения и в соответствии с изложенными ниже условиями. Если вам необходимо использовать его на иных условиях, свяжитесь с нами, если вам требуется письменная лицензия, которую мы можем предоставить или не предоставить.

Использование в печатном виде.

- 1.2 За исключением случаев, когда вы полностью или частично воспроизводите настоящий учебный материал в виде отдельного печатного документа, вы не должны использовать либо воспроизводить либо позволять другим лицам использовать или воспроизводить торговые марки, которые используются в настоящем учебном материале.
- 1.3 Во избежание разночтений, вы не должны использовать или воспроизводить торговые марки, которые используются в настоящем учебном материале, если вы полностью или частично используете учебный материал в своих собственных документах.
- 1.4 Торговые марки включают в себя, но не ограничиваются названиями и логотипами Фонда МСФО и Совета по МСФО.
- 1.5 Если вы полностью или частично копируете фрагмент из настоящей публикации в печатном виде, необходимо обеспечить соблюдение следующих условий:
 - включение в документ признания авторских прав;
 - включение в документ заявления о том, что материалы предоставлены Фондом МСФО;
 - включение в документ соответствующего заявления об ограничении ответственности;
 - признание того, что мы являемся автором(ами) настоящего учебного материала;
 - точное воспроизведение фрагмента; и
 - использование фрагмента в контексте, не вводящем в заблуждение.

Использование в электронном виде.

- 1.6 Относительно использования настоящего учебного материала в электронном виде:
 - если вы собираетесь воспроизвести настоящий учебный материал (полностью) на своем веб-сайте, вы можете сделать это, исключительно указав ссылку на наш веб-сайт. Ознакомиться с более подробной информацией о ссылках на наш веб-сайт можно по адресу www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx
 - если вы собираетесь бесплатно воспроизвести часть настоящего учебного материала на своем веб-сайте либо в виде презентации для курса обучения, вы должны соблюсти условия, перечисленные в п. 1.5, и не должны использовать или воспроизводить торговые марки, которые используются в настоящем учебном материале
 - если вы собираетесь использовать часть настоящего учебного материала в электронном виде в любых других целях, [свяжитесь с нами](#), поскольку вам необходима будет письменная лицензия, которую мы можем предоставить или не предоставить

В случае нарушения перечисленных выше условий, вы незамедлительно утрачиваете права (если таковые имеются) на использование наших материалов и, по нашему усмотрению, должны будете вернуть или уничтожить копии материалов, которые вы сделали.

Адрес для вопросов, касающихся публикации и авторских прав:

Отдел публикаций Фонда МСФО | 30 Кэннон стрит | Лондон EC4M 6XH | Соединенное Королевство | Телефон: +44 (0)20 7332 2730 | Email: publications@ifrs.org веб-сайт: www.ifrs.org

Торговые марки



Логотип Фонда МСФО, логотип Совета по МСФО, логотип «МСФО для ОМСБ», «Шестигранник», «Фонд МСФО», «МСФО в электронном формате» («eIFRS»), МСФО («IAS»), «Совет по МСФО», «Фонд КМСФО», «ФКМСФО», «МСФО для организаций малого и среднего бизнеса», «МСФО» («IASs»), «МСФО» («IFRS»), «МСФО» («IFRSs»), «Международные стандарты бухгалтерского учета» и «Международные стандарты финансовой отчетности» являются торговыми марками Фонда МСФО.

Часть 2: учебный материал

Майкл Уэллс, Директор группы по обучению МСФО, Фонд МСФО

Энн Тарка, бывший научный сотрудник группы по обучению МСФО, Фонд МСФО, и Профессор бухгалтерского учета, бизнес-школа, Университет Западной Австралии.

Настоящий материал подготовлен на основе комментариев участников серии мастер-классов по обучению Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) на базе Концептуальных основ, которые были организованы Фондом МСФО и другими организациями, а также на основе независимой оценки, которая осуществлялась несколькими анонимными обозревателями.

Сессия 1: учебный материал

В данной части мы представляем учебный материал по учету основных средств, который можно использовать в рамках занятий сессии 1 (например, знакомство потоковых слушателей, получающих квалификацию сертифицированных бухгалтеров/сертифицированных профессиональных бухгалтеров, с финансовой отчетностью). Такой материал включает в себя:

- фрагменты «*Концептуальных основ финансовой отчетности*», опубликованных Советом по МСФО, и основные принципы МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» и раздела 17 «*Основные средства*» стандарта «*МСФО для ОМСБ*»;
- примечания для слушателей — объяснения, примеры и вопросы для обсуждения, касающиеся идентификации, признания, оценки и прекращения признания основных средств (ОС), а также указания на некоторые суждения и оценочные значения при учете ОС; и
- вопросы для закрепления и их анализ.

Сессия 1: справочные материалы

Представленные ниже фрагменты *Концептуальных основ* и стандартов дают слушателям представление об основных концепциях и принципах учета ОС. Авторы предусмотрели наличие у слушателей копий таких фрагментов на занятии, а также во время проверки. Такой подход, при котором слушатели могут пользоваться любыми материалами при проверке знаний, позволяет сосредоточить внимание на развитии способностей слушателей в части применения требований МСФО, а не на заучивании и изложении требований МСФО и механическом воспроизведении повторяющихся примеров. Подход, при котором слушатели могут пользоваться любыми материалами при проверке знаний, также в большей степени отражает «реальный мир», в котором бухгалтеры должны *применять* МСФО, а аналитики – интерпретировать финансовую отчетность согласно МСФО, а не воспроизводить требования стандартов. Кроме того, требования МСФО, вероятнее всего, будут изменяться с течением времени, и заучивание устаревших версий такого материала не поможет в будущем.

Концептуальные основы устанавливают концепции, которые используются при подготовке и представлении финансовой отчетности для внешних пользователей. МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» и раздел 17 «*Основные средства*» стандарта «*МСФО для ОМСБ*» устанавливают требования для учета ОС.

Фрагменты *Концептуальных основ*

Цель

Цель финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Эти решения касаются покупки, продажи или удержания долевых и долговых инструментов, а также предоставления или погашения займов и прочих форм кредитования (пункт ОВ2 *Концептуальных основ*). Прочие аспекты *Концептуальных основ* – концепция отчитывающейся организации, качественные характеристики полезной финансовой информации и присущие ей ограничения, элементы финансовой отчетности, признание, оценка, представление и раскрытие информации – логически вытекают из указанной цели (см. пункт ОВ1 *Концептуальных основ*).

В значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении экономических явлений. *Концептуальные основы* устанавливают принципы, лежащие в основе таких оценок, суждений и моделей. Данные принципы представляют собой цель, к которой стремится Совет и составители финансовых отчетов (*Концептуальные основы*, пункт ОВ11).

Финансовые отчеты общего назначения

Финансовые отчеты общего назначения предоставляют информацию о финансовом положении отчитывающейся организации, что есть информация об экономических ресурсах организации и требованиях к отчитывающейся организации. Финансовые отчеты также содержат информацию о последствиях операций и прочих событий, которые приводят к изменениям экономических ресурсов организации и требований к ней. Оба вида информации несут в себе полезные исходные сведения для принятия решений о предоставлении организации ресурсов (пункт ОВ12 *Концептуальных основ*). Кроме того, информация о денежных потоках отчитывающейся организации также помогает пользователям оценить способность организации генерировать будущие чистые поступления денежных средств (см. пункт ОВ20 *Концептуальных основ*).

Финансовые результаты

Информация о финансовых результатах отчитывающейся организации за период, представленная изменениями экономических ресурсов организации и требований к ней, отличными от получения дополнительных ресурсов напрямую от инвесторов и кредиторов, является полезной при оценке прошлой и будущей способности организации генерировать чистые поступления денежных средств. Эта информация указывает на величину прироста доступных отчитывающейся организации экономических ресурсов и, как следствие, на ее способность генерировать чистые поступления денежных средств в ходе своей деятельности, а не посредством получения дополнительных ресурсов напрямую от инвесторов и кредиторов (пункт ОВ18 *Концептуальных основ*).

Информация о финансовых результатах отчитывающейся организации за период также может указывать на то, в какой степени такие события как изменения рыночных цен или процентных ставок привели к увеличению либо уменьшению экономических

ресурсов организации и требований к ней, тем самым повлияв на возможность организации генерировать чистые поступления денежных средств (пункт ОВ19 *Концептуальных основ*).

Качественные характеристики

Качественные характеристики полезной финансовой информации [уместность, достоверное представление, сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность] определяют те виды информации, которые, скорее всего, будут наиболее полезны для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии решений об отчитывающейся организации на основании информации, представленной в ее финансовых отчетах (финансовой информации) (пункт QS1 *Концептуальных основ*).

Для того, чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть уместной и достоверно представлять то, что она предназначена представлять (пункт QS4 *Концептуальных основ*). Уместная финансовая информация способна повлиять на решения, принимаемые пользователями (см. пункт QS6 *Концептуальных основ*).¹ Для того чтобы быть идеальным с позиции достоверного представления, отображение должно обладать тремя характеристиками. Оно должно быть полным, нейтральным и не содержать ошибок (см. пункт QS 12 *Концептуальных основ*).

Полезность финансовой информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной (пункт QS 4 *Концептуальных основ*).

Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся организации — существенность представляет собой специфичный для организации аспект уместности (см. пункт QS 11 *Концептуальных основ*).

Элементы

Финансовая отчетность отображает финансовое влияние операций и прочих событий за счет их объединения в крупные классы в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти крупные классы называются элементами финансовой отчетности. Элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения в отчете о финансовом положении, являются активы, обязательства и собственный капитал. Элементами, непосредственно связанными с оценкой результатов деятельности в отчете о совокупном доходе, являются доходы и расходы (пункт 4.2 *Концептуальных основ*; авторы заменили «бухгалтерский баланс» на «отчет о финансовом положении», а «отчет о прибылях и убытках» на «отчет о совокупном доходе»).

Актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию (пункт 4.4(a) *Концептуальных основ*). Будущая экономическая выгода,

¹ Финансовая информация способна повлиять на решения, если она имеет прогнозную ценность, либо подтверждающую ценность, либо обе эти характеристики (см. пункт QS7 *Концептуальных основ*).

заклученная в активе, представляет собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств и эквивалентов денежных средств (пункт 4.8 *Концептуальных основ*).

Доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала (пункт 4.25(a) *Концептуальных основ*).

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или "истощения" активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала (пункт 4.25(b) *Концептуальных основ*).

Фрагменты МСФО (IAS) 16 и «МСФО для ОМСБ»

Определения

МСФО (IAS) 16

Основные средства – это материальные активы, которые:

- (a) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;
- (b) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода

(пункт 6)

Раздел 17 «МСФО для ОМСБ»

Основные средства – это материальные активы, которые:

- (a) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях,
- (b) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

(пункт 17.2)

Признание

МСФО (IAS) 16

Первоначальная стоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:

- (a) существует вероятность того, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- (b) первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена.
(пункт 7)

Раздел 17 «МСФО для ОМСБ»

... организация должна признать первоначальная стоимость объекта основных средств в качестве актива только в случае, если:

- (a) существует вероятность того, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды,
- (b) первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена.
(пункт 17.4)

Оценка при признании

МСФО (IAS) 16

Объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по первоначальной стоимости.

(пункт 15)

Первоначальная стоимость — сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в

Раздел 17 «МСФО для ОМСБ»

При первоначальном признании организация должна оценивать объект основных средств по первоначальной стоимости.

(пункт 17.9)

Первоначальная стоимость объекта основных средств - эквивалент цены при немедленной оплате денежными средствами на дату признания. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных условий кредитования, первоначальной стоимостью является приведенная стоимость всех будущих платежей.
(пункт 17.13)

соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях».

(пункт 6)

Оценка после признания

МСФО (IAS) 16

В качестве своей учетной политики организация должна выбрать либо модель учета по фактическим затратам согласно пункту 30, либо модель учета по переоцененной стоимости согласно пункту 31 и применять эту политику ко всему классу основных средств. (пункт 29)

Модель учета по фактическим затратам: После признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения. (пункт 30)

Модель учета по переоцененной стоимости: После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода. (пункт 31)

Амортизация

МСФО (IAS) 16

Амортизация – систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования. (пункт 6)

Раздел 17 «МСФО для ОМСБ»

После первоначального признания организация должна оценивать все объекты основных средств по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения². Организация должна признать затраты на повседневное техническое обслуживание объекта основных средств в составе прибыли или убытка в периоде, в котором затраты были понесены.³

(пункт 17.15)

Раздел 17 «МСФО для ОМСБ»

Амортизация – систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

(Глоссарий)

² Обесценение более подробно рассматривается в учебном материале для сессии 2 и сессии 3, а также анализируется в полном объеме в рамках отдельного учебного материала по обесценению.

³ «МСФО для ОМСБ» не разрешает использовать модель учета по переоцененной стоимости.

Амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении *срока полезного использования* этого актива. (пункт 50)

Амортизируемая величина – фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом *ликвидационной стоимости*. (пункт 6)

Ликвидационная стоимость актива – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца *срока полезного использования*. (пункт 6)

Каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого составляет значительную величину относительно общей первоначальной стоимости объекта, амортизируется отдельно. (пункт 43)

Срок полезного использования - это:

- (a) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования организацией; или
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

(пункт 6)

Организация должна равномерно погашать *амортизируемую величину* актива на протяжении срока его полезного использования. (пункт 17.18)

Амортизируемая величина – фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость (в финансовой отчетности), за вычетом *ликвидационной стоимости*. (Глоссарий)

Ликвидационная стоимость (актива) - расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца *срока полезного использования*.

(Глоссарий)

Если основные компоненты объекта основных средств характеризуются существенно отличающимися друг от друга структурами потребления экономических выгод, организация должна отнести первоначальную стоимость актива на его основные компоненты и амортизировать каждый такой компонент отдельно на протяжении срока полезного использования. Прочие активы необходимо амортизировать на протяжении срока их полезного использования в качестве единого актива. За некоторыми исключениями, такими, как карьеры и площадки, отводимые под участки под отходы, земельные участки имеют неограниченный срок полезного использования и, соответственно, не амортизируются. (пункт 17.16)

Срок полезного использования – это период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования организацией, или количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива. (Глоссарий)

Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления организацией будущих экономических выгод от актива.
(пункт 60)

Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции. Метод линейной амортизации основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается. Метод единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности. Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчётного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод.
(пункт 62)

Сумма амортизационных отчислений за какой-либо период обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, переносятся в процессе производства на другие активы. В этом случае сумма амортизационного отчисления является частью первоначальной стоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. МСФО (IAS) 2). Аналогичным образом, амортизация основных средств, используемых в целях разработки, может включаться в первоначальную стоимость нематериального актива, учитываемого в соответствии с МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*»
(пункт 49)

Организация должна выбрать метод амортизации, отражающий предполагаемую структуру потребления организацией будущих экономических выгод от актива. К возможным методам амортизации относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод, основанный на использовании, такой как метод единиц производства продукции. (пункт 17.22)

Сумма амортизационных отчислений за какой-либо период должна признаваться в составе прибыли или убытка, если другой раздел настоящего МСФО не требует признавать затраты в составе первоначальной стоимости актива. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. Раздел 13 «*Запасы*»)
(пункт 17.17)

Обесценение

МСФО (IAS) 16

Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, организация применяет МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Этот стандарт поясняет, каким образом организация проверяет балансовую стоимость своих активов, как она определяет возмещаемую стоимость актива и когда она признает или восстанавливает убытки от обесценения. (пункт 63)

Прекращение признания

МСФО (IAS) 16

Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается: (а) при его выбытии; или (б) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод. (пункт 67)

Доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка при списании объекта.... Прибыли не должны классифицироваться как выручка. (пункт 68)

Раздел 17 «МСФО для ОМСБ»

На каждую отчетную дату организация должна применять Раздел 27 «Обесценение активов», чтобы определить, произошло ли обесценение объекта или группы объектов основных средств, и в случае обесценения признать и оценить убыток от обесценения. Данный раздел поясняет, когда и каким образом организация проверяет балансовую стоимость своих активов, как она определяет возмещаемую стоимость актива и когда она признает или восстанавливает убытки от обесценения. (пункт 17.24)

Раздел 17 «МСФО для ОМСБ»

Организация должна прекратить признание объекта основных средств: (а) при его выбытии, или (б) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод. (пункт 17.27)

Организация должна признать доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, в составе прибыли или убытка при списании объекта.... Организация не должна классифицировать такие прибыли как выручку. (пункт 17.28)

Прочее

Помимо сказанного выше, организация не должна осуществлять взаимозачет активов и обязательств либо доходов и расходов, за исключением случаев, когда это требуется или разрешается согласно МСФО или другой части «МСФО для ОМСБ» (см. пункт 32 МСФО (IAS) 1 и пункт 2.52 «МСФО для ОМСБ»).

Сессия 1: примечания для слушателей

Для некоторых организаций (в частности, для производителей и предприятий розничной торговли) ОС зачастую являются значительными активами в отчете о финансовом положении.⁴ Аналогичным образом, амортизационные расходы (похожие на использование полезного потенциала ОС) зачастую являются значительной статьей отчета таких организаций о совокупном доходе. Следовательно, уместная (т. е. способная повлиять на решения, принимаемые пользователями) и достоверно представленная информация (т. е. информация, которая является полной, нейтральной и не содержит ошибок) об ОС организации, вероятнее всего, будет полезна существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам при принятии решений⁵ относительно отчитывающейся организации. Предоставление уместной и достоверно представленной информации об ОС организации согласно МСФО и «МСФО для ОМСБ» зачастую требует суждения.

Идентификация ОС

Основные средства – это материальные активы, которые:

- (а) предназначены для использования в процессе производства (например, оборудование, используемое в рамках производственной линии по производству автомобилей) или поставки товаров (например, оборудование торговой точки предприятия розничной торговли) и предоставления услуг (например, инструменты архитектора), при сдаче в аренду (например, парк автомобилей для проката) или в административных целях (например, компьютерное оборудование, используемое административным персоналом организации);
- (б) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода. (МСФО (IAS) 16, пункт 6, добавлены примеры).

Из определения выше ясно, что ОС не обязательно должны напрямую использоваться в процессе производства. ОС могут, к примеру, использоваться в рамках административных отделов или отделов сбыта организации.

Во многих случаях объекты ОС идентифицировать не сложно. Во-первых, необходимо определить, является ли объект активом отчитывающейся организации, а затем определить, является ли актив объектом ОС.

Примечание: представленные ниже примеры достаточно просты; примеры в рамках сессии 2 являются более сложными и требуют применения суждения.

⁴ Для слушателей, не имеющих представления о машиноёмком производстве либо имеющих поверхностное представление о нем, рекомендуется провести экскурсию/виртуальную экскурсию по машиноёмкой фабрике. Многие виртуальные туры по фабрикам доступны в сети интернет.

⁵ Эти решения касаются покупки, продажи или удержания долевых и долговых инструментов, а также предоставления или погашения займов и прочих форм кредитования (*Концептуальные основы*, пункт ОВ2).

Пример 1: производственное оборудование

Организация приобрела печь для обжига глины и производства кирпича. Производитель кирпича предполагает, что печь будет эффективно эксплуатироваться в течение приблизительно 10 лет прежде, чем будет списана.

Первый вопрос — является ли печь активом?

Актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию (пункт 4.4(а) *Концептуальных основ*).

Печь является активом производителя — это физический ресурс (в данном случае – конструкция из стали и бетона), приобретенный производителем (прошрое событие) и используемый им по своему усмотрению (контроль) для производства кирпичей, продажа которых предположительно обусловит поступления производителю денежных средств (будущие экономические выгоды) от клиентов.

Второй вопрос — является ли актив, представленный печью, объектом ОС?

Печь, принадлежащая производителю кирпича, определенно удовлетворяет определению объекта ОС — она имеет физическую форму (она материальна), используется для производства кирпича (предназначен для использования в процессе производства) из формованной глины и предположительно будет использоваться в течение приблизительно 10 лет (более одного периода).

Вывод

Актив, представленный печью для обжига, является объектом ОС производителя кирпича.

Пример 2: розничный магазин

Производитель кирпича приобрел салон-магазин, имеющий удобное месторасположение для потенциальных клиентов, в котором представлен ассортимент производимого кирпича и размещаются заявки на его приобретение. Производитель предполагает реализовывать кирпич в салоне-магазине в течение приблизительно 30 лет.

Первый вопрос — является ли салон-магазин активом?

Салон-магазин является активом производителя — это физический ресурс (конструкция из кирпича, раствора, дерева и стекла), приобретенный производителем (прошрое событие) и используемый им по своему усмотрению (контроль) для демонстрации производимого кирпича. Продажа кирпича в салоне-магазине предположительно обусловит поступления производителю денежных средств (будущие экономические выгоды) от клиентов.

Второй вопрос — является ли салон-магазин объектом ОС?

Салон-магазин, принадлежащий производителю кирпича, определенно удовлетворяет определению объекта ОС — он построен из кирпича, раствора, дерева и стекла (он материален), используется для реализации кирпича

потенциальным клиентам (предназначен для поставки товаров) и предположительно будет использоваться в течение приблизительно 30 лет (более одного периода).

Вывод

Актив, представленный салоном-магазином, является объектом ОС производителя кирпича.

Пример 3: административное здание

Производитель кирпича приобрел здание для администрирования деятельности организации (здание головного офиса). В головном офисе здания размещается бухгалтерия, отдел кадров и другие административные отделы. Производитель предполагает использовать здание своего головного офиса в течение приблизительно 50 лет.

Первый вопрос — является ли здание головного офиса активом?

Здание головного офиса является активом производителя — это физический ресурс (конструкция из кирпича, раствора, дерева и стекла), приобретенный производителем (прошрое событие) и используемый им по своему усмотрению (контроль) для размещения бухгалтерии, отдела кадров и других административных отделов, деятельность которых является неотъемлемой частью бизнеса и, следовательно, здание предположительно обусловит (хотя и косвенно) поступления производителю денежных средств (будущие экономические выгоды) от клиентов. Иными словами, в здании головного офиса размещается персонал, осуществляющий административную деятельность, которая косвенно обуславливает процессы, приводящие в конечном итоге к получению производителем денежных средств от клиентов в результате продажи кирпича.

Второй вопрос — является ли здание головного офиса объектом ОС?

Здание головного офиса, принадлежащее производителю кирпича, определенно удовлетворяет определению объекта ОС — оно построено из кирпича, раствора, дерева и стекла (оно материально), используется для размещения бухгалтерии, отдела кадров и других административных отделов (предназначено для использования в административных целях) и предположительно будет использоваться в течение приблизительно 50 лет (более одного периода).

Вывод

Актив, представленный зданием головного офиса, является объектом ОС производителя кирпича.

Пример 4: транспортные средства, принадлежащие организации, которая осуществляет розничную торговлю транспортными средствами

Организации принадлежит несколько транспортных средств. Большая часть транспортных средств удерживается с целью продажи населению в рамках обычной операционной деятельности организации. Остальные транспортные средства

используются в течение пяти лет торговыми представителями организации, привлеченными для выявления потенциальных клиентов и продвижения продаж.

Первый вопрос — являются ли предназначенные для продажи транспортные средства активами?

Предназначенные для продажи транспортные средства являются активами организации — это физические ресурсы, приобретенные организацией (прошрое событие), которые предназначены для продажи по усмотрению организации (контроль). Такие продажи предположительно обусловят поступления в организацию денежных средств (будущие экономические выгоды) от клиентов.

Второй вопрос — являются ли предназначенные для продажи транспортные средства объектом ОС?

Предназначенные для продажи транспортные средства не удовлетворяют определению объекта ОС — они являются материальными активами, но предназначены для продажи в ходе обычной деятельности организации по розничной продаже (и не предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях). Кроме того, продажа, вероятнее всего, произойдет в течение одного периода с момента их покупки организацией.

Вывод

Предназначенные для продажи транспортные средства не являются объектами ОС организации. Обратите внимание: транспортные средства являются запасами организации, осуществляющей розничную торговлю автомобилями.

Первый вопрос — являются ли транспортные средства, предназначенные для использования торговыми представителями организации, активами?

Транспортные средства, предназначенные для использования торговыми представителями организации, являются активами организации — это физические ресурсы, приобретенные организацией (прошрое событие), которые предназначены для использования по усмотрению организации (контроль) с целью привлечения клиентов. Такой вид деятельности предположительно обусловит поступления в организацию денежных средств (будущие экономические выгоды) от клиентов (в результате продаж).

Второй вопрос — являются ли транспортные средства, предназначенные для использования торговыми представителями организации, объектами ОС?

Транспортные средства, предназначенные для использования торговыми представителями организации, определенно удовлетворяют определению объекта ОС — транспортные средства являются материальными статьями, которые используются торговыми представителями организации для привлечения потенциальных клиентов (предназначены для использования в процессе поставки товаров) и предположительно будет использоваться в течение пяти лет (более одного периода).

Вывод

Транспортные средства, предназначенные для использования торговыми представителями организации, являются ОС организации, осуществляющей розничную торговлю автомобилями.

Полезная информация об ОС

Чтобы проанализировать, какая информация об ОС организации и изменениях таких ОС будет полезной для существующих и потенциальных инвесторов и кредиторов, необходимо ответить на следующие вопросы:

Каковы экономические причины приобретения ОС? Иными словами, почему производители покупают фабрики, предприятия розничной торговли приобретают розничные магазины, а многие организации, работающие в сфере услуг, покупают здания, в которых они осуществляют свою деятельность? Каким образом эти организации генерируют чистые поступления денежных средств от своих ОС?

Когда существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы принимают решения относительно отчитывающейся организации, которые касаются покупки, продажи или удержания долевых и долговых инструментов, а также предоставления или погашения займов и прочих форм кредитования, какая информация об ОС организации важна для них с вашей точки зрения? Например, если бы вы рассматривали возможность покупки акций организации, располагающей значительными ОС, какая информация об ОС организации была бы наиболее полезна для вас при оценке перспектив будущих чистых поступлений денежных средств в организацию?

Может ли такая информация быть достоверно представлена (т.е. информация, которая является полной, нейтральной и не содержит ошибок)?

Вопросы для обсуждения

Ответьте на следующие вопросы для каждого из четырех сценариев:

- (а) *Какая информация об ОС организации была бы полезной для вас?*
- (б) *Почему вы считаете, что такая информация была бы полезной?*

Сценарий 1: вы принимаете решение о покупке акций машиноемкого производства.

Сценарий 2: вы принимаете решение о продлении сроков займа для организации, которая занимается разработкой компьютерных программ. Единственным значительным объектом ОС такой организации является принадлежащее ей здание, в котором она осуществляет свою деятельность.

Сценарий 3: вы принимаете решение о поставке конвертов (которые вы выпускаете) организации, занимающейся рассылкой, в кредит. Единственным значительным объектом ОС такой организации является принадлежащее ей здание, в котором она осуществляет свою деятельность.

Сценарий 4: вы принимаете решение о продаже акций бизнеса по разведению скота, которые принадлежали вам на протяжении более десяти лет. Единственным значительным объектом ОС такого бизнеса являются сельскохозяйственные угодья, приобретенные более 40 лет назад. Недавно вокруг этих земель расположился финансовый центр быстро развивающейся экономики.

Признание ОС

Принцип признания – объект ОС подлежит признанию в качестве актива (иными словами, включается в отчет о финансовом положении) только в случае, если:

- (а) существует вероятность того, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- (б) первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена (пункт 7 МСФО (IAS) 16).

Как правило, сложностей с определением того, когда необходимо признавать объект ОС, не возникает.

Первый критерий признания обычно выполняется, когда ОС впервые удовлетворяет определению актива организации (см. выше), поскольку конечной целью приобретения ОС организациями, как правило, является получение непосредственного (например, за счет использования оборудования для производства товаров на продажу) или косвенного дохода (например, размещение в здании головного офиса организации сотрудников, осуществляющих административные функции, для бизнеса, генерирующего поступления денежных средств) от их использования. Иными словами, руководство организации, как правило, не будет приобретать ОС в отсутствие вероятности получения будущих экономических выгод в связи с его использованием. В некоторых случаях для определения «вероятности» получения будущих экономических выгод может потребоваться значительного объема суждений.

Второй критерий признания — возможность надежной оценки первоначальной стоимости — также обычно выполняется, когда ОС впервые удовлетворяет определению актива организации. В некоторых случаях первоначальная стоимость объекта ОС может быть определена точно (например, когда организация приобретает готовый к использованию фотокопировальный аппарат для сотрудников административного отдела в обмен на денежные средства в размере 1 200 ДЕ, которые уплачиваются в момент получения организацией фотокопировального аппарата).

В других случаях первоначальную стоимость необходимо оценивать. Например, первоначальная стоимость розничной точки, построенной производителем кирпича в целях использования в качестве салона-магазина для реализации кирпича собственного производства, будет включать в себя много оценок. Первоначальная стоимость используемого кирпича собственного производства включает в себя многочисленные оценки, например, распределение постоянных косвенных производственных расходов, включая амортизацию печи для обжига. Затраты по займам, распределенные согласно МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» также необходимо оценить. Однако важно помнить, что применение обоснованных оценок является необходимой составляющей подготовки финансовой отчетности и не подрывает ее надежности (см. пункт 4.41

Концептуальных основ). Следовательно, такие оценки не препятствуют признанию объекта в качестве актива.

Оценка ОС

Объект ОС первоначально оценивается по первоначальной стоимости. Как правило, оценить первоначальную стоимость объекта ОС не сложно. Если производитель кирпича приобрел готовую к использованию печь для обжига у поставщика портативных печей в обмен на уплату денежных средств в размере 1 200 ДЕ после поставки, первоначальная стоимость печи для обжига равна сумме уплаченных денежных средств.

Для отражения печи для обжига после поставки используются следующие проводки:

Дебет Актив — ОС: печь для обжига	1 200 ДЕ
Кредит Актив — денежные средства	1 200 ДЕ

Для отражения первоначальной стоимости печи для обжига, приобретенной за денежные средства, при первоначальном признании.

Если бы печь для обжига была приобретена на «обычных» условиях кредитования,⁶ для отражения печи для обжига после поставки использовались бы следующие проводки.

Дебет Актив — ОС: печь для обжига	1 200 ДЕ
Кредит Обязательства — торговая кредиторская задолженность	1 200 ДЕ

Для отражения первоначальной стоимости печи для обжига, приобретенной в кредит, при первоначальном признании.

Однако если производитель кирпича сконструировал печь для обжига по особому заказу, ее первоначальную стоимость определить сложнее. Чтобы сумма достоверно отражала первоначальную стоимость, важно определить, что представляет собой первоначальная стоимость печи для обжига, сконструированной на заказ; она включает в себя прямые затраты на доставку печи для обжига в нужное место и приведение ее в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства, например, исходные материалы, которые использовались при сооружении, трудовые затраты, подготовка площадки, установка, сборка и проверка функциональных возможностей. Для определения некоторых компонентов первоначальной стоимости объектов, созданных своими силами могут потребоваться значительные оценки и прочие суждения (см. примечания относительно признания выше).

Поскольку объекты ОС могут признаваться только в случае, если (среди прочего) первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена,

⁶ Если бы печь для обжига была приобретена в кредит, и сумма подлежала уплате на дату в будущем (что выходит за рамки обычных условий кредитования), первоначальной стоимостью печи для обжига являлся бы эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами, который был бы уплачен на дату приобретения.

первоначальная стоимость для первоначальной оценки должна легко определяться (в противном случае актив не будет удовлетворять критериям признания).

Объект ОС (за исключением большей части земельных участков) характеризуется либо ограниченным периодом, в течение которого он предположительно может использоваться, либо ограниченным количеством единиц продукции, которые предположительно будут произведены с его помощью. Следовательно, первоначальная стоимость объекта ОС признается в качестве расходов (либо входит в состав первоначальной стоимости другого актива, например, запасов в виде незавершенного производства или готовой продукции) по мере использования объекта организацией. Например, если организация платит 1 000 ДЕ за оборудование, которое предположительно будет использоваться для выпуска 100 единиц продукции перед тем, как будет списано,⁷ амортизация в размере 10 ДЕ (т. е. одна сотая от 1 000 ДЕ) относится на первоначальную стоимость каждой единицы произведенных запасов (отдельный актив). Иными словами, использование оборудования для производства первой единицы продукции уменьшает будущий полезный потенциал оборудования со 100 до 99 единиц. Следовательно, одна сотая от первоначальной стоимости оборудования в 1 000 ДЕ, «использованная» для производства такой единицы продукции (т. е. 10 ДЕ) вычитается из балансовой стоимости оборудования и включается в первоначальную стоимость единицы произведенной продукции (т.е. актива в составе запасов). Амортизация в размере 10 ДЕ представляет собой уменьшение полезного потенциала оборудования со 100 до 99 единиц.

Для отражения первоначальной стоимости оборудования, «потребленной» в процессе производства запасов, используются следующие проводки.

Дебет Актив — Запасы	10 ДЕ
Кредит Актив — Накопленная амортизация: оборудование	10 ДЕ

Для отражения использования полезного потенциала оборудования в рамках производства запасов.

В качестве альтернативы, если организация предполагает возместить часть балансовой стоимости оборудования за счет продажи оборудования (а не за счет продажи товаров, произведенных с использованием этого оборудования), например, продав оборудование после производства 80 единиц (и не использовать его для производства 100 единиц, а затем списать его), то стоимость оборудования, которая предположительно будет возмещена за счет продажи оборудования, исключается из амортизации, поскольку она не потребляется для производства товаров. Следовательно, уменьшается стоимость оборудования, которая подлежит отнесению на амортизацию по мере использования актива. Иными словами, предположим, что организация предполагает продать объект ОС в будущем, когда организация больше не планирует его использовать. В этом случае предполагается, что часть первоначальной стоимости такого оборудования будет возмещена за счет продажи оборудования. Разница между первоначальной стоимостью и ликвидационной стоимостью будет потребляться по

⁷ Примечание: оценка общего объема продукции, произведенной с использованием оборудования, является предметом суждения руководства.

мере использования актива и должна признаваться в качестве амортизации по мере потребления выгод (как описано выше). Часть первоначальной стоимости оборудования, которая предположительно будет возмещена за счет продажи оборудования, является его ликвидационной стоимостью,⁸ а первоначальная стоимость актива за вычетом ликвидационной стоимости является амортизируемой величиной (поскольку это часть первоначальной стоимости, которая предположительно будет потребляться по мере использования и поэтому должна амортизироваться по мере использования) актива. В данном примере, 120 ДЕ от первоначальной стоимости оборудования предположительно будут возмещены за счет продажи оборудования. Следовательно, амортизация в размере 11 ДЕ (т. е. одна восьмидесятая от 880 ДЕ (амортизируемая величина — первоначальная стоимость 1 000 ДЕ за вычетом ликвидационной стоимости 120 ДЕ)) относится на каждую произведенную единицу запасов (которая сама является отдельным активом), а признание оставшейся балансовой стоимости прекращается после продажи оборудования. Срок полезного использования оборудования составляет 80 единиц — количество единиц продукции, которые организация предполагает получить с помощью актива (или в других случаях — период, на протяжении которого организация предполагает использовать актив).

Модель учета по переоцененной стоимости

До сих пор в данных примечаниях описывалась модель оценки ОС по фактическим затратам после первоначального признания.

Однако ОС, справедливая стоимость которых может быть надежно оценена, после первоначального признания могут оцениваться с использованием модели учета по переоцененной стоимости (это выбор учетной политики — см. пункт 31 МСФО (IAS) 16). Справедливая стоимость является текущей оценкой — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки (пункт 6 МСФО (IAS) 16). В случае использования модели учета по переоцененной стоимости, балансовая стоимость является справедливой стоимостью актива на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода. Использование модели учета по переоцененной стоимости предоставляет существующим и потенциальным инвесторам и заимодавцам информацию об изменениях рыночной цены актива. В пунктах ОВ18 и ОВ19 *Концептуальных основ* сказано, что такая информация «помогает пользователям оценить способность организации генерировать будущие чистые поступления денежных средств».

⁸ Примечание: оценка ликвидационной стоимости объекта ОС рассматривается ниже в разделе «Оценки и суждения». Более подробная информация о ней представлена в рамках сессии 2.

Прекращение признания ОС

Как отмечалось выше, чтобы быть признанным (и включенным в отчет организации о финансовом положении), объект должен удовлетворять как определению актива, так и критериям признания ОС. Прекращение признания актива происходит, когда такой актив исключается из отчета организации о финансовом положении. Как правило, прекращение признания происходит при продаже актива.

Если оборудование продается за 130 ДЕ, когда его балансовая стоимость составляет 120 ДЕ, организация прекращает признание балансовой стоимости оборудования (актива), составляющей 120 ДЕ, и признает увеличение денежных средств (актив) в размере 130 ДЕ и доход в размере 10 ДЕ (описан как доход от продажи ОС) в составе совокупного дохода. Признание чистой суммы дохода (10 ДЕ, т. е. 130 ДЕ за вычетом 120 ДЕ), а не валовой суммы (130 ДЕ) является исключением из общего принципа МСФО, не разрешающего осуществление взаимозачета (см. пункт 32 МСФО (IAS) 1).⁹

Пример 5: продажа автомобиля для перевозки грузов

31 декабря 20X1 г. организация осуществляет выбытие автомобиля для перевозки грузов балансовой стоимостью 40 000 ДЕ в обмен на денежные средства в размере 100 000 ДЕ.

Какая проводка используется для прекращения признания автомобиля для перевозки грузов?

Дебет Актив — денежные средства	100 000 ДЕ
Кредит Актив — ОС: транспортное средство	40 000 ДЕ
Кредит Доход — прибыль или убыток: доход от продажи ОС	60 000 ДЕ

Для прекращения признания автомобиля для перевозки грузов, проданного за денежные средства.

Пример 6: ликвидация оборудования

31 декабря 20X1 г. организация списала оборудование балансовой стоимостью 40 000 ДЕ. Поступления денежных средств от такого оборудования больше не ожидается.

⁹ Данный вопрос рассматривается в пункте BC35 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16:

Хотя Совет пришел к выводу, что организации должны применять принцип признания выручки от продажи товаров при признании доходов от выбытия объектов основных средств, Совет принял решение о том, что соответствующие подходы к представлению отчета о прибылях и убытках должны быть другими. Совет пришел к выводу, что пользователи финансовой отчетности будут по-другому учитывать такие доходы и поступления от продажи в ходе обычной деятельности при оценке прошлых результатов организации и прогнозировании будущих денежных потоков. Это обусловлено большей вероятностью повторного возникновения сопоставимых сумм выручки от продажи товаров, чем доходов от продажи объектов основных средств. Соответственно, Совет пришел к выводу, что организация не должна классифицировать в качестве выручки доходы от выбытия основных средств.

Какая проводка используется для прекращения признания оборудования?

Дебет Расходы — прибыль или убыток: убыток от обесценения 40 000 ДЕ
Кредит Актив — ОС: оборудование 40 000 ДЕ¹⁰
Для прекращения признания ликвидированного оборудования.

Пример 7: экспроприация земли

31 декабря 20X1 г. правительство страны А экспроприировало, без выплаты компенсации, участок земли балансовой стоимостью 40 000 ДЕ, который организация использовала для выпаса крупного рогатого скота.

Какая проводка используется для прекращения признания экспроприированной земли?

Дебет Расходы — прибыль или убыток: убыток от экспроприации ОС 40 000 ДЕ
Кредит Актив — ОС: земля 40 000 ДЕ
Для прекращения признания экспроприированной земли

Оценки и суждения

В значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении экономических явлений (пункт ОВ11 *Концептуальных основ*). Предоставление уместной информации об ОС организации требует оценок и суждений. Например, оценка первоначальной стоимости объекта ОС (особенно созданного своими силами) требует многих оценочных значений. Последующее распределение амортизации требует дополнительных суждений и оценок, включая следующие:

- (а) отнесение первоначальной стоимости актива на конкретные основные компоненты;
- (б) определение наиболее уместного метода амортизации;
- (в) оценка срока полезного использования; и
- (г) оценка ликвидационной стоимости.

Организация относит первоначальную стоимость актива на основные компоненты и амортизирует каждый такой компонент отдельно на протяжении срока его полезного использования только в том случае, если основные компоненты объекта ОС характеризуются значительно отличающимися структурами потребления экономических выгод или различными сроками полезного использования (либо и тем, и другим). Например, целесообразно отдельно амортизировать корпус воздушного судна и его двигатели, если два этих компонента имеют различные сроки полезного использования (расчетный срок полезного использования корпуса составляет 20 лет, а двигателей – 5 000 летних часов) — поскольку амортизация воздушного судна как одного объекта с использованием метода приближенных вычислений (например,

¹⁰ Примечание: как указано в сноске к примеру 4, в случае использования отдельного счета для накопленной амортизации, эта сумма будет представлена двумя проводками: кредит Актив – ОС: оборудование, первоначальная стоимость и дебет Актив – ОС: оборудование, накопленная амортизация.

средневзвешенный срок полезного использования объекта в целом) не приведет к амортизации, которая достоверно представляет использование полезного потенциала отдельных частей. В случае разбивки балансовой стоимости ОС на отдельные компоненты, исключительно для расчета амортизации каждый компонент рассматривается в качестве отдельного актива, как объяснялось выше. Это подразумевает, что балансовая стоимость такого компонента «списывается» (признается в качестве расходов), когда он приходит в негодность или продается, а стоимость замещения считается отдельным компонентом объекта.

Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления организацией будущих экономических выгод от актива. К возможным методам амортизации относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод, основанный на использовании, такой как метод единиц производства продукции (метод проиллюстрирован выше).

«Срок полезного использования» означает период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет использоваться организацией. Следовательно, такой период может быть меньше (но не больше) общего срока экономического использования актива — периода, на протяжении которого актив предположительно будет использоваться с экономической точки зрения одним или несколькими пользователями. Например, если организация предполагает использовать фотокопировальный аппарат на протяжении двух лет (с момента покупки), но фотокопировальный аппарат может использоваться одним или несколькими пользователями на протяжении пяти лет, срок полезного использования фотокопировального аппарата составляет два года, а срок его экономического использования — пять лет. Если срок полезного использования актива меньше, чем срок его экономического использования, вероятнее всего, он будет иметь значительную ликвидационную стоимость, поскольку часть балансовой стоимости актива может (и, как правило, будет) возмещаться за счет продажи актива другой организации (а не за счет использования самой организацией).

Ликвидационная стоимость объекта ОС рассчитывается следующим образом: если бы на сегодняшний день срок полезного использования объекта подходил к концу, а объект находился в состоянии, которое ожидалось на конец срока полезного использования, что организация получила бы на сегодняшний день от продажи такого объекта (за вычетом затрат на выбытие)? В отсутствие активного рынка для таких статей ОС для оценки ликвидационной стоимости статьи используется суждение.

Пример 8: амортизация ОС

1 января 20X1 г. организация покупает оборудование, стоимость которого при первоначальном признании составляет 1 100 ДЕ. При первоначальном признании было определено, что срок полезного использования оборудования составляет 5 лет, а ликвидационная стоимость — 100 ДЕ; такие оценки впоследствии подтверждались на каждую последующую отчетную дату (отчетной датой организации является 31 декабря). Справедливая стоимость оборудования, оцененная согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», на 31 декабря 20X1 г., составляет 1 300 ДЕ. Для отражения амортизации за год, завершившийся 31 декабря 20X2 г., используются

представленные ниже проводки. При этом предполагается, что организация оценивает свои ОС с использованием:

(а) модели учета по фактическим затратам после первоначального признания

Дебет Расходы — прибыль или убыток: амортизация ОС	200 ДЕ ¹¹
Кредит Актив — накопленная амортизация — ОС	200 ДЕ

Для признания амортизации за 20X2 г.

(б) модели учета по переоцененной стоимости после первоначального признания

Дебет Расходы — прибыль или убыток: амортизация ОС	300 ДЕ ¹²
Кредит Актив — накопленная амортизация — ОС	300 ДЕ

Для признания амортизации за 20X2 г.

В некоторых юрисдикциях, которые не применяют МСФО, для конкретных объектов ОС устанавливаются обязательные ставки амортизации. Если использовать представленную выше информацию и предположить, что вся первоначальная стоимость объекта должна в соответствии с национальными ОПБУ быть равномерно амортизирована на протяжении 24 месяцев, амортизация будет отражаться следующим образом:

Дебет Расходы — прибыль или убыток: амортизация ОС	550 ДЕ ¹³
Кредит Актив — накопленная амортизация — ОС	550 ДЕ

Для признания амортизации за 20X2 г.

Вопрос — какие стандарты в большей мере соответствуют цели финансовой отчетности, установленной в *Концептуальных основах*: МСФО или национальные ОПБУ?

Вопрос для обсуждения: существенность

Крупная высокорентабельная международная организация, ценные бумаги которой торгуются на бирже, а финансовая отчетность представлена в миллионах ДЕ, использует учетную политику, согласно которой отдельные объекты ОС, стоимость которых составляет менее 100 ДЕ, признаются в качестве расходов при первоначальном признании.

Противоречит ли такая политика МСФО?

¹¹ Амортизация в размере 200 ДЕ рассчитывается как $(1\ 100\ \text{ДЕ за вычетом } 100\ \text{ДЕ}) \div 5\ \text{лет} \times 1\ \text{год} = 200\ \text{ДЕ}$, когда первоначальная стоимость актива составляет 1 100 ДЕ, расчетная ликвидационная стоимость актива составляет 100 ДЕ, расчетный срок полезного использования актива составляет 5 лет, а полезный потенциал, использованный в течение 20X2 г., составляет 1 год.

¹² Амортизация в размере 300 ДЕ рассчитывается как $(1\ 300\ \text{ДЕ за вычетом } 100\ \text{ДЕ}) \div 4\ \text{года} \times 1\ \text{год} = 300\ \text{ДЕ}$, когда переоцененная стоимость актива составляет 1 300 ДЕ, расчетная ликвидационная стоимость актива составляет 100 ДЕ, расчетный срок полезного использования актива, оставшийся после переоценки актива, составляет 4 года, а полезный потенциал, использованный в течение 20X2 г., составляет 1 год.

¹³ Амортизация в размере 550 ДЕ рассчитывается как $1\ 100\ \text{ДЕ} \div 24\ \text{месяца} \times 12\ \text{месяцев} = 550\ \text{ДЕ}$.

Сессия 1: Вопросы для закрепления

Организация является владельцем и эксплуатирует паром, который переправляет пассажиров, их транспортные средства и товары между континентальной частью и островом. Осуществление паромного сообщения является основным бизнесом организации.

1 января 20X1 г. организация приобретает новый паром за денежные средства в размере 1 000 000 ДЕ. Паром состоит из двух основных компонентов: корпус (отнесенная первоначальная стоимость 800 000 ДЕ) и двигатель (отнесенная первоначальная стоимость 200 000 ДЕ).

Руководство организации полагает, что после эксплуатации в течение 20 лет паром будет списан. Однако руководство намерено заменить двигатель парома после эксплуатации в течение 10 лет. От списания как старого двигателя (спустя 10 лет), так и парома вместе с замененным двигателем (спустя 20 лет) никаких поступлений не ожидается. Пропускная способность парома остается постоянной на протяжении срока его экономического использования, составляющего 20 лет.

31 декабря 20X4 г. двигатель был серьезно поврежден в результате шторма. Следовательно, организация списывает двигатель. 1 января 20X5 г. организация заменяет двигатель, затратив 300 000 ДЕ. Предполагается, что новый двигатель будет работать на пароме на протяжении оставшегося расчетного срока полезного использования парома, после чего паром и двигатель будут списаны.

31 декабря 20X5 г., получив неожиданное предложение, организация осуществляет выбытие парома за 910 000 ДЕ.

Часть А:

Какая информация о принадлежащем организации пароме была бы полезной для потенциального инвестора? Почему вы считаете, что такая информация была бы полезной?

Часть Б:

Является ли паром активом организации?

Часть В:

Опишите, каким образом паром удовлетворяет определению основных средств.

Часть Г:

Подготовьте бухгалтерские проводки, касающиеся парома, с использованием модели учета по фактической стоимости с 1 января 20X1 г. по 31 декабря 20X5 г.

Часть Д:

Перечислите некоторые оценки и суждения, которые использовались бы руководством организации для учета парома.

Сессия 1: предлагаемые ответы на вопросы для закрепления по учету основных средств

Часть А:

Какая информация о принадлежащем организации пароме была бы полезной для потенциального инвестора? Почему вы считаете, что такая информация была бы полезной?

Потенциальный инвестор должен принять решение о покупке акций организации, которая является владельцем парома и эксплуатирует его. Для принятия такого решения потенциальный инвестор оценивает возможную отдачу от инвестиции в организацию, которая является владельцем парома и эксплуатирует его. Такая возможная отдача зависит от перспектив организации в отношении будущих чистых поступлений денежных средств. Следовательно, потенциальный инвестор оценивает сумму, сроки и неопределенность (перспективы) будущих чистых поступлений денежных средств в организацию.

Для такой оценки потенциальным инвесторам необходима информация о ресурсах организации (в данном случае – о пароме и прочих активах организации), требованиях к организации, и о том, насколько рационально и эффективно руководство и правление организации выполнили свои обязанности по использованию ресурсов организации (пункт ОВ4 *Концептуальных основ*).

Уместная информация (т. е. информация, способная повлиять на инвестиционные решения) об активе в виде парома, которая может быть достоверно представлена (т.е. информация, которая является полной, нейтральной и не содержит ошибок), была бы полезной для потенциального инвестора при принятии решения об инвестировании (покупке акций) в организацию, которая является владельцем парома и эксплуатирует его.

Организация генерирует доход (в конечном итоге, поступления денежных средств), используя паром (актив) для транспортировки пассажиров, их транспортных средств и товаров между континентальной частью и островом. Следовательно, вероятнее всего, паром будет наиболее значительным активом организации, а расходы на амортизацию (похожие на потребление балансовой стоимости парома) будут существенными. Валовые доходы (выручка) от эксплуатации парома и затраты на эксплуатацию парома (например, топливо), вероятнее всего, также будут полезными.

На момент покупки первоначальная стоимость парома, вероятнее всего, будет предоставлять уместную информацию о потенциале парома в отношении генерирования денежных средств. С течением времени, особенно в случае таких долгосрочных активов, как паром, текущая стоимость которого, вероятнее всего, будет значительно отличаться от первоначальной стоимости по прошествии времени, потенциальных инвесторов будет все больше интересовать текущая оценка стоимости парома (а не его первоначальная стоимость), например, его справедливая стоимость (сумма, на которую актив может быть обменен между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию) (см. пункт 6 МСФО (IAS) 16).

Поскольку срок полезного использования парома, на протяжении которого организация ожидает получать выгоду от актива, ограничен (20 лет для корпуса и 10 лет для оригинального двигателя), расходы признаются с течением времени, что отражает структуру использования полезного потенциала парома при перевозке пассажиров, их транспортных средств и товаров. Следовательно, потенциальный инвестор хотел бы видеть информацию об объеме потребления полезного потенциала парома за отчетный период, а также об объеме потребления полезного потенциала в будущем.

Предоставление уместной и достоверно представленной информации о принадлежащем организации пароме согласно МСФО и «МСФО для ОМСБ» зачастую требует суждения (см. ответ на часть Г ниже).

Примечание: финансовые отчеты общего назначения содержат информацию, которая помогает существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам оценить стоимость отчитывающейся организации (см. пункт ОВ7 *Концептуальных основ*). Однако финансовые отчеты общего назначения не содержат и не могут содержать всю информацию, необходимую существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам. Данным пользователям следует принимать во внимание относящуюся к теме информацию из других источников, например, общие экономические условия и ожидания, политические события и политический климат, а также перспективы для отрасли и организации (пункт ОВ6 *Концептуальных основ*). Таким образом, оценивая потенциал организации в части генерирования будущих чистых поступлений денежных средств, потенциального инвестора также будет интересовать нефинансовая информация, которая обычно не содержится в финансовой отчетности. Например, в данной ситуации потенциальному инвестору будет интересно следующее: изменение численности населения острова и континентальной части, изменение предпочтительных способов путешествия (например, от воздушного к наземному транспорту или наоборот) и другие изменения (например, возможное строительство моста или туннеля между континентальной частью и островом).

Часть Б:

Является ли паром активом организации?

Актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию (пункт 4.4(а) *Концептуальных основ*).

Паром является активом организации. Это ресурс, который контролируется организацией (что подтверждается необремененным правом собственности и контролем в отношении способа использования парома со стороны руководства организации) в результате прошлых событий (покупка парома), от которого ожидается поступление в организацию будущих экономических выгод (денежные средства, полученные от клиентов за переправу их самих, их транспортных средств и их товаров между материковой частью и островом).

Часть В:

Опишите, каким образом паром удовлетворяет определению основных средств

Актив организации, представленный паромом (см. ответ на часть Б выше), удовлетворяет определению объекта основных средств (ОС) следующим образом:

- он материален — он имеет физическую форму из стали и дерева;
- он предназначен для оказания услуг (т. е. транспортировка пассажиров, их транспортных средств и товаров между материковой частью и островом); и
- предположительно будет использоваться организацией на протяжении нескольких периодов (20 лет с 1 января 20X1 г.).

Часть Г:

Подготовьте бухгалтерские проводки, касающиеся парома, с использованием модели учета по фактической стоимости с 1 января 20X1 г. по 31 декабря 20X5 г.

1 января 20X1 г.

Дт Актив: основные средства (ОС) — первоначальная стоимость	1 000 000 ДЕ	
Кт Актив: денежные средства		1 000 000 ДЕ

Для признания приобретения парома.

20X1 г.

Дт Расходы: прибыль или убыток — амортизация	60 000 ДЕ ^(a)	
Кт Актив: ОС — накопленная амортизация/обесценение		60 000 ДЕ

Для признания амортизационных расходов, отнесенных на паром за год, завершившийся 31 декабря 20X1 г.

20X2 г.

Повтор проводки выше для признания амортизационных расходов в размере 60 000 ДЕ, отнесенных на паром за год, завершившийся 31 декабря 20X2 г.

20X3 г.

Повтор проводки выше для признания амортизационных расходов в размере 60 000 ДЕ, отнесенных на паром за год, завершившийся 31 декабря 20X3 г.

20X4 г.

Повтор проводки выше для признания амортизационных расходов в размере 60 000 ДЕ, отнесенных на паром за год, завершившийся 31 декабря 20X4 г.

31 декабря 20X4 г.

Дт Расходы: прибыль или убыток — убыток от обесценения	120 000 ДЕ ^(r)	
Дт Актив: ОС — накопленная амортизация/обесценение	80 000 ДЕ ^(d)	
Кт Актив: ОС — первоначальная стоимость		200 000 ДЕ

Для признания списания двигателя парома и соответствующего убытка от обесценения на 31 декабря 20X4 г.

1 января 20X5 г.

Дт Актив: ОС — первоначальная стоимость	300 000 ДЕ	
Кт Актив: денежные средства		300 000 ДЕ

Для признания приобретения нового двигателя для парома.

20X5 г.

Дт Расходы: прибыль или убыток — амортизация	58 750 ДЕ ^(е)	
Кт Актив: ОС — накопленная амортизация/обесценение		58 750 ДЕ

Для признания амортизационных расходов, отнесенных на паром за год, завершившийся 31 декабря 20X5 г.

31 декабря 20X5 г.

Дт Актив: денежные средства	910 000 ДЕ	
Дт Актив: ОС — накопленная амортизация/обесценение	218 750 ДЕ ^(з)	
Кт Актив: ОС — первоначальная стоимость		1 100 000 ДЕ ^(и)
Кт Доход: прибыль или убыток — доход от продажи ОС		28 750 ДЕ ^(к)

Для признания продажи парома на 31 декабря 20X5 г.

Расчеты:

- (а) амортизация корпуса $40\,000\text{ ДЕ}^{(0)}$ + амортизация двигателя $20\,000\text{ ДЕ}^{(б)}$ = $60\,000\text{ ДЕ}$
- (б) первоначальная стоимость корпуса $800\,000\text{ ДЕ}$ ÷ 20-летний срок полезного использования = амортизация за год $40\,000\text{ ДЕ}$.
- (в) первоначальная стоимость двигателя $200\,000\text{ ДЕ}$ ÷ 10-летний срок полезного использования = амортизация за год $20\,000\text{ ДЕ}$.
- (г) первоначальная стоимость двигателя $200\,000\text{ ДЕ}$ за вычетом накопленной амортизации двигателя на 31 декабря 20X4 г. до обесценения $80\,000\text{ ДЕ}^{(е)}$ = балансовая стоимость $120\,000\text{ ДЕ}$ на 31 декабря 20X4 г. до списания двигателя.
- (д) амортизация за год $20\,000^{(в)}$ × 4 года (20X1–20X4 гг.) = накопленная амортизация на 31 декабря 20X4 г. (до обесценения) $80\,000\text{ ДЕ}$.
- (е) амортизация корпуса $40\,000\text{ ДЕ}^{(б)}$ + амортизация нового двигателя $18\,750\text{ ДЕ}^{(г)}$ = $58\,750\text{ ДЕ}$
- (ж) первоначальная стоимость нового двигателя $300\,000\text{ ДЕ}$ ÷ 16-летний оставшийся срок полезного использования = амортизация за год $18\,750\text{ ДЕ}$.
- (з) накопленная амортизация корпуса $200\,000\text{ ДЕ}$ + накопленная амортизация нового двигателя $18\,750\text{ ДЕ}$ = $218\,750\text{ ДЕ}$.
- (и) первоначальная стоимость корпуса $800\,000\text{ ДЕ}$ + первоначальная стоимость нового двигателя $300\,000\text{ ДЕ}$ = $1\,100\,000\text{ ДЕ}$.
- (к) поступления от продажи $910\,000\text{ ДЕ}$ – балансовая стоимость корпуса и двигателя $881\,250\text{ ДЕ}$ = $28\,750\text{ ДЕ}$.

Часть Д:

Перечислите некоторые оценки и суждения, которые использовались бы руководством организации для учета паром.

Руководство использовало бы суждение для:

1. распределения первоначальной стоимости паром в 1 000 000 ДЕ между двигателем и корпусом.
2. определения наиболее уместного метода амортизации. Примечание: линейный метод, вероятнее всего, является наиболее уместным методом амортизации для паром, поскольку его пропускная способность (которая отражает его полезный потенциал) одинакова в каждом периоде, но она сама является предметом суждения.
3. оценки срока полезного использования каждого компонента — первоначальный двигатель, корпус и новый двигатель.

Поскольку организация намеревается использовать паром на протяжении всего срока полезного использования (в отсутствие доказательства обратного), в конце которого паром предположительно не будет иметь никакой ценности, его ликвидационная стоимость равна нулю. Таким образом, значительного объема суждений в отношении ликвидационной стоимости, вероятнее всего, применяться не будет.

Если бы организация использовала модель учета по переоцененной стоимости, руководство периодически переоценивало бы справедливую стоимость паром. Оценка справедливой стоимости без доступа к данным активного рынка требует суждения.