

2013 г.

Фонд МСФО: Материал для обучения МСФО на базе
Концептуальных основ

Сессия 2 – Основные средства и прочие нефинансовые активы



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.

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 2: учебный материал

В данной части мы представляем учебный материал, который можно использовать в рамках занятий сессии 2 (например, курс по представлению финансовой отчетности, прослушиваемый поточными слушателями в ходе получения квалификации сертифицированных бухгалтеров/сертифицированных профессиональных бухгалтеров).¹ Такой материал включает в себя:

- справочные материалы – список материалов для просмотра перед занятием;
- материалы для работы в классе – как вспомогательные при обучении требованиям МСФО, касающимся основных средств (ОС), например, МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и раздел 17 «Основные средства» стандарта «МСФО для ОМСБ»;
- примечания для слушателей – объяснения, примеры и вопросы для обсуждения, касающиеся идентификации, признания, оценки, прекращения признания, представления и раскрытия информации об основных средствах (ОС), а также указания на некоторые суждения и оценочные значения при учете ОС;
- вопросы, формулирующие задания; и
- вопрос для закрепления и его анализ.

Учебные материалы сессии 2 предназначены для того, чтобы помочь преподавателям развить в слушателях умение понимать суждения и иные оценки в МСФО. Посредством обсуждения приведенных ниже вопросов и примеров, постановки вопросов, заданий и вопросов для закрепления, которые касаются суждений и оценок, преподаватель обеспечивает содержательный процесс обучения, который содействует комплексному пониманию МСФО и развивает у слушателей умение выносить суждения, необходимые для учета ОС и представления информации об ОС в финансовой отчетности согласно МСФО.

¹ Учебные материалы в рамках данного курса также предоставляются отдельно для сессии 1 (например, первый курс по представлению финансовой отчетности для поточных слушателей, получающих квалификацию сертифицированных бухгалтеров/сертифицированных профессиональных бухгалтеров) и сессии 3 (например, учебный курс, непосредственно предшествующий получению квалификации сертифицированных бухгалтеров или сертифицированных профессиональных бухгалтеров). Материалы для каждой сессии данного цикла должны рассматриваться в контексте документа «Знакомство с обучением МСФО на базе Концептуальных основ в контексте учета основных средств», который является частью настоящего цикла.

Сессия 2: справочные материалы

- *Концептуальные основы финансовой отчетности;*
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и раздел 17 «Основные средства» стандарта «МСФО для ОМСБ»;
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» и раздел 25 «Затраты по займам» стандарта «МСФО для ОМСБ»;
- МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости»;
- IFRIC 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах»; и
- IFRIC 18 «Передача активов от клиентов».

Сессия 2: материалы для работы в классе

- «Руководство по МСФО» (которое включает в себя полный консолидированный текст стандартов и сопровождающих их документов, выпущенных Советом по МСФО, с многочисленными перекрестными ссылками и прочими аннотациями).
- «МСФО для ОМСБ» (включая Основу для выводов по «МСФО для ОМСБ»).
- Фонд МСФО: «Обучающие материалы по «МСФО для ОМСБ»: Модуль 17 – Основные средства».
- Финансовая отчетность ряда компаний, которые обладают существенными объемами основных средств и представляют свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО.
- Вопросы относительно ОС, рассмотренные (или рассматриваемые) Комитетом по интерпретации МСФО (далее – Комитет по интерпретации). (Примечание: причины, по которым Комитет по интерпретации не включил определенные вопросы в программу своей работы, приведены в сносках к тексту «Руководство по МСФО»).
- Вопросы, касающиеся ОС, которые рассматриваются Советом по МСФО (если таковые имеются).
- Значимые опубликованные решения в части регулирования МСФО, касающиеся ОС.
- Значимые публикации в прессе о представлении информации об ОС согласно МСФО.
- Примечания для слушателей (пример набора заметок приводится ниже).
- Вопросы для обсуждения в классе или самостоятельного рассмотрения (некоторые примеры приводятся ниже).
- Возможные вопросы, формулирующие задание.

Сессия 2: примечания для слушателей

Введение

Связь цели МСФО (IAS) 16 (пункт 1) и раздела 17 «МСФО для ОМСБ» с целью представления финансовой отчетности, установленной в «Концептуальных основах».²

Цель финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, работодателей 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*).

МСФО опираются на *Концептуальные основы* (пункт 8 Предисловия к МСФО).

Чтобы оценить перспективы организации по привлечению будущих чистых притоков денежных средств, существующим и потенциальным инвесторам, работодателям и прочим кредиторам необходима достоверно представляемая значимая информация о ресурсах организации, выставленных против организации требованиях и том, насколько действенно и эффективно руководство и совет управляющих организации выполнили свои обязанности по использованию ресурсов организации (см. пункт ОВ4 *Концептуальных основ*).

Значимая финансовая информация – это такая информация, которая может сыграть определяющую роль при принятии решений пользователями финансовой отчетности. Подобная информация представляется достоверно, если она отражена в полном объеме, нейтрально и без ошибок.

Информация об ОС многих организаций, скорее всего, будет полезной для существующих и потенциальных инвесторов, работодателей и прочих кредиторов при принятии решений в отношении отчитывающейся организации. Для тех организаций, для которых ОС являются значительным ресурсом (например, завод для производственного предприятия, парк автотранспорта для компании, занимающейся прокатом автомобилей, сеть магазинов организации розничной торговли и офисные здания некоторых организаций в сфере оказания услуг), расходы на амортизацию (схожие с потреблением полезного потенциала ОС) зачастую представляют собой значимую статью при оценке финансовых показателей их деятельности.

² Раздел 2 «Понятия и основополагающие принципы» стандарта «МСФО для ОМСБ» содержит понятия, взятые из *Концептуальных основ*.

Целью МСФО (IAS) 16 является предписание такого порядка учета ОС, чтобы пользователи финансовой отчетности могли выделить информацию об инвестициях организации в свои ОС и изменениях в составе таких инвестиций (см. пункт 1 МСФО (IAS) 16). Предоставление значимой и достоверно отраженной информации об ОС организации в соответствии с МСФО и «МСФО для ОМСБ» зачастую требует суждения и оценок.

Вопросы для обсуждения

Для каждого из трех следующих сценариев укажите, какая информация об ОС организации была бы полезной? Почему вы считаете, что данная информация была бы полезной?

При обсуждении каждого из сценариев необходимо принимать во внимание следующие общие факторы (в добавление к тем факторам, которые относятся к конкретным активам в каждом из сценариев):

- Финансовые отчеты общего назначения не предназначены для отражения стоимости отчитывающейся организации, однако они предоставляют информацию, которая помогает существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам оценить стоимость отчитывающейся организации (см. пункт ОВ7 *Концептуальных основ*).
- Когда пользователи финансовой информации принимают решения, им необходимо учитывать информацию из иных источников, например, общие экономические условия и ожидания, политические события и политический климат, перспективы для отрасли и компании (см. пункт ОВ6 *Концептуальных основ*).
- Чтобы оценить перспективы организации в части будущих чистых притоков денежных средств, существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы нуждаются в информации о ресурсах организации, требованиях против организации и о том, насколько действенно и эффективно руководство и совет управляющих организации выполнили свои обязанности по использованию ресурсов организации. В число примеров подобных обязанностей входят защита ресурсов организации от неблагоприятных последствий экономических факторов, таких как изменения цен и технологические изменения, а также обеспечение соблюдения организацией применимых законов, норм регулирования и договорных положений (см. пункт ОВ4 *Концептуальных основ*).
- В ходе такого анализа пользователям необходима информация о различных ресурсах, контролируемых организацией, поскольку разные ресурсы влияют на перспективы организации в части будущих денежных потоков по-разному. Некоторые ресурсы генерируют будущие денежные потоки напрямую (например, инвестиционная недвижимость), в то время как другие могут делать это опосредованно (или в совокупности в рамках сочетания ресурсов) – в качестве примера можно привести единицу, генерирующую денежные средства, в рыболовецкой компании, которое включает в себя оснащенные рыболовецкие лодки, сети, лицензии на вылов рыбы и гудвил (см. пункт ОВ14 *Концептуальных основ*).

Сценарий 1: вы принимаете решение о том, покупать ли акции бизнеса по выработке атомной энергии.

- (a) Решения потенциальных инвесторов о покупке акций определяются той отдачей, которую они ожидают получить от инвестиции в эти инструменты, например, в форме дивидендов, выплаты основной суммы и процентов либо увеличения рыночной цены. Подобные ожидания относительно отдачи зависят от оценки потенциальным инвестором суммы, сроков и неопределенности (перспектив) будущих чистых притоков денежных средств к организации (см. пункт ОВЗ *Концептуальных основ*).
- (b) Поскольку выработка атомной энергии требует существенных инвестиций в высокоспециализированные и являющиеся предметом строгих норм регулирования объекты, для сооружения которых необходимы многие годы, информация об оставшемся полезном потенциале атомных электростанций организации (ОС), вероятно, будет иметь большое значение при принятии потенциальными инвесторами решения о приобретении. В случае организаций, использующих модель учета по первоначальной стоимости (или модель переоценки, согласно которой накопленная амортизация пересчитывается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости (см. пункт 35(а) МСФО (IAS) 16)), отношение накопленной амортизации к первоначальной стоимости актива может указывать на то, в какой степени полезный потенциал актива уже был потреблен в ходе его использования. Расходы по обесценению и – в случае активов, отражаемых согласно модели переоценки – отрицательные переоценки стоимости могут помочь в определении состояния актива или иных ухудшений его возможности генерировать будущие чистые притоки денежных средств.³ При использовании данной модели информация о переоценке является источником значимых с рыночной позиции сведений о возможности электростанции по генерированию дохода и финансовых последствиях изменений данных ожиданий. В случае использования модели учета по первоначальной стоимости схожая значимая информация о текущей возможности электростанции генерировать доход представлялась бы только в момент возникновения обесценения (и восстановления обесценения).
- (c) Анализ коэффициентов с использованием сопоставимых сведений по другим организациям может помочь инвестору оценить относительную эффективность, с которой рассматриваемая организация использует свои атомные электростанции для генерирования будущих экономических выгод для организации (которые, в свою очередь, должны переходить в отдачу для инвесторов, например, в форме будущих дивидендов и будущего увеличения цены акций).

Сценарий 2: организация, занимающаяся выработкой атомной энергии (см. Сценарий 1) принимает решение о том, поставлять ли электроэнергию в кредит организации-распределителю (организация, которая занимается распределением электроэнергии для ее потребителей). Единственными существенными активами распределителя являются инфраструктура по распределению электроэнергии (ОС) и торговая дебиторская задолженность.

- (a) Решения потенциальных кредиторов относительно предоставления кредитов зависят от сумм выплат основной задолженности и процентов либо иной

³ Обесценение будет рассмотрено в рамках отдельного учебного материала, касающегося обесценения.

формы отдачи, которые они ожидают получить. Подобные ожидания относительно отдачи определяются оценкой потенциальным кредитором суммы, сроков и неопределенности (перспектив) будущих чистых притоков денежных средств к организации (см. пункт ОВЗ *Концептуальных основ*).

- (b) Кроме того, поскольку невыполнение распределяющей электроэнергию организацией своих обязательств может отрицательно сказаться на возможности получения конечными потребителями электроэнергии от ее поставщика, организация-поставщик электроэнергии, скорее всего, сочтет полезной информацию о платежеспособности и ликвидности организации-распределителя при анализе того, осуществлять ли поставку электроэнергии данному распределителю, даже несмотря на то, что организация, производящая электроэнергию, не обладает участием в остаточных активах своего потенциального клиента (распределителя). Как следствие, в целях безопасности сети распределения организация, производящая электроэнергию, скорее всего, будет заинтересован в возможности своего клиента генерировать чистые притоки денежных средств, размер которых превышает необходимый для погашения обязательств.
- (c) По аналогии со Сценарием 1, сведения о возрасте и состоянии инфраструктуры по распределению электроэнергии имеют большое значение – в случае аварии на сети прервется подача электроэнергии от организации, ее производящей. Если состояние ОС по распределению близко к тому этапу, когда необходима замена, существует риск того, что бизнес не сможет заплатить за электроэнергию, поставленную в кредит.

Сценарий 3: вы принимаете решение о том, продавать ли акции бизнеса по разведению убойного скота, которые вы удерживали в течение более чем десяти лет. Единственной существенной статьей ОС данного бизнеса является фермерская земля, приобретенная свыше 100 лет назад в районе, который в настоящий момент окружен финансовым центром страны с развивающейся экономикой, демонстрирующей быстрый рост.

- (a) Решения существующих инвесторов относительно продажи или удержания долевых инструментов зависят от той отдачи, получения которой они ожидают от инвестиций в данные инструменты (например, дивиденды, выплаты сумм основной задолженности и процентов либо увеличение рыночных цен). Подобные ожидания относительно отдачи зависят от оценки существующим инвестором суммы, сроков и неопределенности (перспектив) будущих чистых притоков денежных средств в организации (см. пункт ОВЗ *Концептуальных основ*).
- (b) В данном сценарии существующий инвестор должен оценить организацию, для которой финансовые последствия того, что руководство не использует свой, возможно, самый ценный актив (землю) наилучшим и наиболее эффективным образом, вероятно, будут самыми значительными. Изменение способа использования близлежащей земли с сельскохозяйственных угодий на площадку для строительства высотных зданий (типичный финансовый центр) означает, что организация могла бы генерировать существенно более высокий уровень будущих чистых притоков денежных средств, например, построив на

данном участке земли высотное офисное здание или продав эту землю одному из застройщиков.

- (c) Если организация использует модель переоценки, то периодическая переоценка земли по справедливой стоимости будет отражать способ ее наилучшего и наиболее эффективного использования, и инвестор будет располагать более значимой информацией о ресурсах организации, чтобы оценить результаты ее деятельности и то, насколько действенно и эффективно руководство организации выполнило свои обязательства по использованию ресурсов организации.
- (d) Если организация использует модель учета по первоначальной стоимости, у инвестора может отсутствовать вся информация, которая, скорее всего, будет значимой при принятии решения об удержании либо продаже акций, т. е. потенциальный приток денежных средств от продажи земли (с высокой прибылью) застройщику, который намеревается превратить сельскохозяйственную землю в часть финансового района. В данном сценарии отсутствие информации о текущей стоимости, возможно, также не дает инвестору оценить, насколько действенно и эффективно руководство организации исполнило свои обязательства по использованию ресурсов организации.

Сценарий 4: фермерский бизнес (см. Сценарий 3) обсуждаем с банком возможность взять заем. Сельскохозяйственная земля будет использована в качестве обеспечения по данному займу. Средства предполагается использовать на расширение коммерческой деятельности.

- (a) Решения существующих и потенциальных заимодавцев и прочих кредиторов относительно предоставления или погашения займов и иных форм кредита зависят от сумм выплат основной задолженности и процентов либо иных форм отдачи, которую они ожидают. Ожидания инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов относительно отдачи определяются их оценкой суммы, сроков и неопределенности (перспектив) будущих чистых притоков денежных средств к организации (см. пункт ОВЗ *Концептуальных основ*).
- (b) Вне зависимости от способа использования земли она будет являться обеспечением по потенциальному займу. Если организация оценивает землю с использованием модели переоценки, то периодическая переоценка земли по справедливой стоимости будет более достоверно отражать способ ее наилучшего и наиболее эффективного использования, и у заимодавца будет более значимая информация об обеспечении по состоянию на конец каждого отчетного периода.⁴ Если организация оценивает землю согласно модели учета по первоначальной стоимости, то у заимодавца может отсутствовать значимая информация, т.е. сведения о том, является ли данный участок земли достаточным обеспечением по обязательству.

⁴ Информация об оценке справедливой стоимости приводится в пункте 9 МСФО (IFRS) 13.

Идентификация – классификация статей ОС

Установление связи требований МСФО (IAS) 16 касательно идентификации (пункты 2–5 и определение ОС в пункте 6) и раздела 17 (пункты 17.1–17.3) «МСФО для ОМСБ» с целью представления финансовой отчетности и элементами финансовой отчетности, установленными в рамках *Концептуальных основ*.

Информация о финансовом положении отчитывающейся организации (ресурсы организации и требования, выставленные к организации) и финансовых результатах в течение периода (изменения в составе ее экономических ресурсов и требований, за исключением получения дополнительных ресурсов непосредственно от инвесторов и кредиторов) является полезной при анализе возможности организации по генерированию чистых притоков денежных средств в прошлом и будущем. Эта информация свидетельствует о том, насколько отчитывающаяся организация увеличила доступные ей экономические ресурсы, и, таким образом, указывает на ее возможность генерировать чистые притоки денежных средств посредством своей деятельности, а не в результате получения дополнительных ресурсов непосредственно от инвесторов и кредиторов (см. пункты ОВ12 и ОВ18 *Концептуальных основ*).

Финансовая отчетность показывает финансовые последствия операций и прочих событий посредством объединения их в основные классы на основании их экономических характеристик – элементы финансовой отчетности. Элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения в отчете о финансовом положении, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с оценкой результатов деятельности в отчете о совокупном доходе, являются доходы и расходы (см. пункт 4.2 *Концептуальных основ*).

У организации имеется статья ОС, учитываемая в соответствии с МСФО (IAS) 16 (или разделом 17 «МСФО для ОМСБ»), только в том случае, если ответ на все три следующих вопроса – «Да»:

- **Вопрос 1:** имеется ли у отчитывающейся организации актив?
- **Вопрос 2:** является ли актив, идентифицированный в вопросе 1, статьей ОС?
- **Вопрос 3:** находится ли данная статья ОС в рамках сферы применения МСФО (IAS) 16 (или раздела 17 «МСФО для ОМСБ»)?

Первый вопрос – имеется ли у отчитывающейся организации актив?

Актив представляет собой ресурс, который контролируется организацией вследствие прошлых событий и от которого ожидается получение организацией будущих экономических выгод (пункт 4.4(а) *Концептуальных основ*). Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, представляет собой потенциал для внесения вклада, напрямую либо опосредованно, в приток денежных средств и их эквивалентов к организации. Данный потенциал может представлять собой производственный потенциал, который является частью операционной деятельности организации. Он также может принимать форму возможности конвертации в денежные средства и их

эквиваленты либо возможности уменьшения оттоков денежных средств, как в случае, когда альтернативный производственный процесс приводит к снижению себестоимости производства (пункт 4.8 *Концептуальных основ*).

В каждом из приведенных ниже примеров идентифицируйте, имеется ли у отчитывающейся организации актив.

Пример 1: косяки рыбы в море – контроль?

Организация занимается выловом свободно плавающей в море рыбы.

Являются ли косяки рыбы в море активом рыболовецкой организации?

Рыба не контролируется рыболовецкой организацией. Как следствие, рыба не является активом рыболовецкой организации.

Пример 2: строгие условия осуществления деятельности – контроль?

Организация строит атомную электростанцию, где она генерирует электроэнергию, которую она продает своим клиентам (представителям общественности). Организация эксплуатирует электростанцию в соответствии со строгими требованиями, предъявляемыми правительством той юрисдикции, в которой она осуществляет свою деятельность. Неисполнение установленных процедур осуществления деятельности потенциально приведет к тому, что уполномоченный государственный орган отзовет у организации лицензию на эксплуатацию электростанции.⁵ Организация намеревается эксплуатировать электростанцию в соответствии с условиями лицензии в течение порядка 50 лет, прежде чем атомная электростанция будет выведена из эксплуатации.

Является ли электростанция активом организации, занимающейся выработкой электроэнергии?

Электростанция является активом организации, занимающейся выработкой электроэнергии, – она представляет собой физический ресурс, сооруженный организацией (событие в прошлом), и при условии соблюдения условий лицензии используется на усмотрение организации (контроль) для генерирования электроэнергии, продажа которой, как ожидается, приведет к притоку денежных средств (будущие экономические выгоды) от клиентов организации к организации.

Строгие условия лицензии, в которых организация осуществляет эксплуатацию атомной электростанции, сами по себе не мешают организации контролировать электростанцию.

Пример 3: оборудование для разведки – ожидаемые будущие экономические выгоды?

Организация приобретает глубоководную буровую платформу для разведки месторождений нефти и газа в рамках двухлетней лицензии, полученной от правительства, в определенном районе территориальных вод этого государства. Если организация обнаружит нефть или газ, либо и то, и другое, в течение двухлетнего срока действия лицензии на разведочное бурение, государство осуществит единовременную выплату в пользу организации в размере 1 процента от оценочной рыночной стоимости обнаруженных запасов нефти и газа. Если запасы нефти или газа обнаружены не будут, то организация не получит ничего. Геологические исследования в данном районе указывают лишь на 10-процентную вероятность обнаружения нефти и газа на

⁵ Данное соглашение не является концессионным соглашением на предоставление услуг согласно определению (см. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» либо пункт 34.12 раздела 34 «Специализированная деятельность» стандарта «МСФО для ОМСБ»).

территории, определенной согласно лицензии. Кроме того, в случае наличия в районе действия лицензии нефти и газа руководство организации оценивает вероятность того, что данные запасы будут обнаружены организацией в течение срока действия лицензии, в 20 процентов. В соответствии с условиями лицензии по окончании двухгодичного срока действия лицензии буровая платформа должна быть демонтирована и использована для других целей.

Является ли буровая платформа активом организации, занимающейся разведкой нефтяных месторождений?

Буровая платформа является активом организации, занимающейся разведкой полезных ископаемых, – это физический ресурс, приобретенный организацией (событие в прошлом), и он используется на усмотрение организации (контроль) для поиска нефти и газа в определенном районе, обнаружение которых, как ожидается, приведет к притоку денежных средств (будущие экономические выгоды) от государства, выдавшего лицензию, к организации, занимающейся разведкой полезных ископаемых.

Передача активов от клиентов – кто обладает контролем?

В некоторых обстоятельствах может потребоваться существенное суждение для того, чтобы определить, приводит ли определенная операция к передаче статьи ОС в пользу организации (см. примеры 1–3, приведенные в пунктах IE1–IE9 «Наглядных примеров», которыми сопровождается Разъяснение КРМСФО (IFRIC) 18, где основное внимание уделено тому, соблюдается ли определение актива в рамках различных соглашений, по которым происходит передача актива от клиента к организации).

Основополагающим вопросом в этих примерах является вынесение суждения о том, кто контролирует актив в рамках рассматриваемых соглашений.

Второй вопрос – является ли идентифицированный актив (вопрос 1) статьей ОС?

Представление элементов (к примеру, активов) в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе включает в себя процесс разбивки на подклассы. Скажем, активы и обязательства могут быть классифицированы по своему характеру или функции в бизнесе организации, чтобы представить информацию таким образом, который является наиболее полезным для пользователей при принятии экономических решений (см. пункт 4.3 *Концептуальных основ*). Например, принадлежащий организации актив (земля) классифицируется в составе ОС⁶ (если он удерживается для использования при производстве или поставке товаров либо услуг, либо же для административных целей), инвестиционной недвижимости⁷ (если он удерживается для

⁶ Основные средства представляют собой материальные статьи, которые: (а) удерживаются для использования в производстве либо предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду третьим лицам или для административных целей; (б) их использование ожидается в течение более чем одного периода (см. пункт 6 МСФО (IAS) 16).

⁷ Инвестиционная недвижимость представляет собой такую недвижимость (земля или здание—либо часть здания—либо и то, и другое), которая удерживается (собственником либо арендатором в рамках финансовой аренды) для получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, либо и для того, и для другого, а не для: (а) использования в производстве, либо предоставления товаров или

получения арендных платежей, прироста стоимости капитала либо и того, и другого) или запасов⁸ (если он удерживается для продажи в ходе обычной деятельности). Классификация подобным образом обеспечивает представление более значимой и достоверной информации и, как следствие, является более полезной для пользователей.

Что если земля приобретена для использования неопределенным образом в будущем? Подобная земля классифицируется как инвестиционная недвижимость (см. пункт 8(b) МСФО (IAS) 40), поскольку последующее решение об использовании такой земли в качестве запасов либо для ее застройки в качестве занимаемой владельцем недвижимости (ОС) будет представлять собой инвестиционное решение (пункт B67(b)(ii) Основы для выводов к МСФО (IAS) 40).

Электростанция, являющаяся активом в примере 2, представляет собой статью ОС организации, занимающейся выработкой электроэнергии (см. пункт 6 МСФО (IAS) 16) – она обладает физической формой (является материальной), она используется для генерирования электроэнергии (предназначена для использования в производстве) и ее использование ожидается в течение порядка 50 лет (более чем в одном периоде) (т. е. актив, представляющий собой электростанцию, находится в рамках сферы применения МСФО (IAS) 16 (и раздела 17 «МСФО для ОМСБ») – см. вопрос 3).

Даже несмотря на то, что буровая платформа в примере 3 удовлетворяет определению статьи ОС – обладает физической формой (является материальной), используется для обнаружения нефти и газа под морским дном (удерживается для оказания услуги) и ее использование ожидается в течение двух лет (более одного периода) – ее признание и оценка в явной форме исключены из сферы применения МСФО (IAS) 16 (см. пункт 3(c)⁹). МСФО (IAS) 16 не применяется в отношении признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой, о чем говорится ниже (т. е. для данного актива ответ на вопрос 3 отрицательный).

На концептуальном уровне расхождения между признанием и оценкой различных типов активов и обязательств незначительны;¹⁰ на уровне стандартов существуют значительные различия. Например, после первоначального признания статья ОС оценивается либо согласно модели оценки по первоначальной стоимости, либо согласно модели переоценки (имеется возможность выбора учетной политики), в то время как инвестиционная недвижимость оценивается либо согласно модели оценки по первоначальной стоимости, либо согласно модели оценки по справедливой стоимости

услуг, либо административных целей; или (b) продажи в ходе обычной деятельности (см. пункт 5 МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»).

⁸ Запасы представляют собой активы: (a) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; (b) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или (c) имеющие форму материалов или припасов, которые подлежат потреблению в ходе производственного процесса либо при оказании услуг (см. пункт 6 МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

⁹ См. пункт 16 МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».

¹⁰ В рамках Концептуальных основ лишь перечисляется ряд различных условностей, касающихся оценки (а не концепций оценки), включая первоначальную стоимость, текущую стоимость, возможную цену продажи (погашения) и приведенную стоимость (см. пункт 4.55 *Концептуальных основ*). Помимо рассмотрения цели финансовой отчетности и качественных характеристик финансовой информации *Концептуальные основы* не дают указаний относительно того, когда должны использоваться определенные основы оценки.

(имеется возможность выбора учетной политики при применении полного комплекта МСФО, однако в «МСФО для ОМСБ» определяется обстоятельствами¹¹). Запасы оцениваются по более низкому из значений первоначальной стоимости и чистой возможной цены продажи, в то время как биологический актив – животное или растение – который связан с сельскохозяйственной деятельностью¹², оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (пункт 12 МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»). Как следствие, разбивка активов на подклассы (например, как статьей ОС или запасов) имеет большое значение, поскольку классификация определяет то, какой стандарт применяется для учета и представления информации в финансовой отчетности по данному активу.

Переклассификация

Концепция представления (разбивки на подклассы) актива «земля» в отчете о финансовом положении как статьи ОС, инвестиционной недвижимости или запасов зависит от функции данной земли в бизнесе организации, поскольку разбивка на подклассы показывает информацию о земле таким образом, который является полезным для целей принятия экономических решений.

Примечание: земля, относящаяся к сельскохозяйственной деятельности, учитывается как ОС или инвестиционная недвижимость в зависимости от того, какой стандарт (МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость») уместен к применению в данных обстоятельствах (см. пункт В55 Основы для выводов к МСФО (IAS) 41).

В соответствии с концепцией разбивки на подклассы на основании функции активов в рамках бизнеса земля переводится из одной подкатегории в другую, если цель, с которой она используется в рамках бизнеса, изменяется. Например, инвестиционная недвижимость становится статьей ОС, если прекращается сдача ее в аренду третьим сторонам и она занимается собственником (см. пункт 57(а) МСФО (IAS) 40). Аналогичным образом, земля, являющаяся статьей ОС, становится статьей запасов в момент начала инженерной подготовки с целью продажи. Решение о продаже земли без инженерной переподготовки участка не приведет к переклассификации ОС как запасов. Однако при условии намерения у организации продать рассматриваемый земельный участок без инженерной переподготовки при появлении возможности незамедлительной продажи данной земли в ее текущем состоянии (с соблюдением лишь тех условий, которые являются обычными и общепринятыми для операций продажи подобных активов) и высокой вероятности совершения продажи, данная земля

¹¹ Согласно «МСФО для ОМСБ» если справедливая стоимость инвестиционной недвижимости поддается надежной оценке без чрезмерных затрат или усилий на постоянной основе, то она оценивается по своей справедливой стоимости. В иных случаях инвестиционная недвижимость учитывается как ОС по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения при его наличии.

¹² Сельскохозяйственная деятельность представляет собой управление организацией биологической трансформацией – процессами роста, вырождения, продуцирования и воспроизводства, которые вызывают качественные либо количественные изменения в биологическом активе – и сбор урожая биологических активов для продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию либо в дополнительные биологические активы (см. пункт 5 МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).

будет переклассифицирована как внеоборотный актив, предназначенный для продажи, поскольку ее балансовая стоимость будет возмещена главным образом посредством сделки продажи, а не продолжения использования (см. пункты 6–8 МСФО (IFRS) 5).

Третий вопрос – исключена ли статья ОС (вопрос 2) из сферы применения МСФО (IAS) 16 (или раздела 17 «МСФО для ОМСБ»)?

Некоторые статьи, соответствующие определению ОС, в четкой форме исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 16. Эти исключения представляют собой правила, в которых имеются отклонения от общего принципа классификации ОС. Подобные исключения имеют место, когда другой МСФО требует или разрешает применение иного метода учета в отношении определенных статей, которые отвечают определению ОС (см. пункт 2 МСФО (IAS) 16). Как следствие, МСФО (IAS) 16 не применяется в отношении следующего:

- (a) ОС, классифицированные как предназначенные для продажи¹³ в соответствии с МСФО (IFRS) 5;¹⁴
- (b) биологические активы,¹⁵ относящиеся к сельскохозяйственной деятельности¹⁶ (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);¹⁷
- (c) признание и оценка активов, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»); или
- (d) права на добычу полезных ископаемых и минеральные запасы, такие как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

¹³ Принцип классификации: актив предназначен для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена главным образом посредством сделки продажи, а не продолжения его использования (см. пункт 6 МСФО (IFRS) 5). Чтобы достичь сопоставимости в классификации различными организациями и конвергенции с ОПБУ США, а также избежать злоупотреблений, данный принцип приводится в действие посредством руководства по применению предписательного характера, установленного в пунктах 7–14 МСФО (IFRS) 5 (см. пункты BC18–BC27 Основы для выводов к МСФО (IFRS) 5).

¹⁴ Предоставление информации об активах, подлежащих выбытию, помогает пользователям оценить сроки, сумму и неопределенность будущих денежных потоков (см. пункт BC17 Основы для выводов к МСФО (IFRS) 5).

¹⁵ Биологический актив представляет собой животное или растение (см. Пункт 5 МСФО (IAS) 41).

¹⁶ Сельскохозяйственная деятельность представляет собой управление организацией биологической трансформацией и сбор урожая биологических активов для продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию либо в дополнительные биологические активы (см. пункт 5 МСФО (IAS) 41).

¹⁷ Предоставление информации о биологических активах, *которые относятся к сельскохозяйственной деятельности*, помогает пользователям оценить сроки, сумму и неопределенность будущих денежных потоков. Особый порядок учета и отдельное представление подобных активов приводят к предоставлению полезной информации, поскольку «сам характер сельскохозяйственной деятельности создает неопределенность или противоречия при применении традиционных моделей учета, особенно ввиду того, что важнейшие события, связанные с биологической трансформацией (рост, вырождение, продуцирование и воспроизводство), которые изменяют саму сущность биологических активов, сложно отобразить в моделях учета, основывающихся на первоначальной стоимости и реализации» (см. пункт B4 Основы для выводов к МСФО (IAS) 41).

Однако требования МСФО (IAS) 16 применяются в отношении статей ОС, которые используются для создания или обслуживания активов, описанных в пп. (b)–(d) (см. пункт 3 МСФО (IAS) 16), поскольку статьи ОС, которые организация использует для этих целей, обладают теми же характеристиками, что и другие статьи ОС (см. пункт ВС4 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

Актив, представляющий собой электростанцию, из примера 2 находится в рамках сферы применения МСФО (IAS) 16 (и раздела 17). Однако буровая платформа из примера 3 не попадает в сферу применения данного стандарта (о чем говорится выше).

Для каждого из примеров ниже идентифицируйте статьи ОС (в случае их наличия), а затем укажите, учитываются ли данные статьи ОС в соответствии с МСФО (IAS) 16 (или раздела 17 «МСФО для ОМСБ») или же другим МСФО (либо другим разделом «МСФО для ОМСБ»).

Пример 4: оборудование для ухода за скотом и фермой

Организации принадлежит стадо убойного скота, которое формирует племенное поголовье в рамках осуществляемой ей сельскохозяйственной деятельности. Данная организация также владеет трактором и прицепом, которые используются для доставки корма скоту.

Хотя можно заявить, что скот соответствует определению ОС, – представляет собой материальный актив, используемый для получения телят в течение более чем одного учетного периода, – ввиду особого исключения для биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности, данный скот учитывается как биологический актив в соответствии с МСФО (IAS) 41. Он находится вне рамок сферы применения МСФО (IAS) 16.

Даже несмотря на то, что трактор и прицеп используются в фермерской деятельности, они классифицируются как статьи ОС. Они представляют собой физические активы, используемые при получении телят в течение более чем одного отчетного периода. Исключение из принципа классификации ОС не применяется к ним, поскольку ни трактор, ни прицеп не являются биологическими активами, связанными с осуществлением сельскохозяйственной деятельности. Они находятся в рамках сферы применения МСФО (IAS) 16.

Пример 5: земля, на которой выращиваются деревья для сбора фруктов

Организация владеет и осуществляет управление яблоневым садом (фруктовые деревья и земля, на которой они произрастают).

Даже несмотря на то, что деревья в саду (биологический актив, учитываемый в соответствии с МСФО (IAS) 41) привязаны к находящейся в собственности организации земле и произрастают на ней, сама земля классифицируется как статья ОС. Это физический актив, используемый для поставки товаров (яблок) в течение более чем одного отчетного периода. Исключение из принципа классификации ОС не применяется к рассматриваемому земельному участку,

поскольку данная земля не является ни животным, ни растением (т. е. это не биологический актив). Как следствие, несмотря на то, что она связана с осуществлением сельскохозяйственной деятельности, данная земля не может учитываться согласно МСФО (IAS) 41, так как это не биологический актив согласно определению из пункта 5 МСФО (IAS) 41. Данная земля находится в рамках сферы применения МСФО (IAS) 16.

Примечание: хотя можно заявить, что деревья отвечают определению ОС – они представляют собой материальные активы, используемые для получения яблок в течение более чем одного отчетного периода, – ввиду особого исключения для биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности, они учитываются как биологические активы в соответствии с МСФО (IAS) 41 (т.е. деревья находятся вне рамок сферы применения МСФО (IAS) 16).

Пример 6: сторожевые собаки

Охранная фирма владеет сторожевыми собаками, которые работают вместе с ее охранным персоналом при оказании услуг по обеспечению безопасности.

Сторожевые собаки отвечают определению биологических активов – являются животными (см. пункт 5 МСФО (IAS) 41) – и определению ОС из МСФО (IAS) 16, поскольку они представляют собой материальные активы, используемые при оказании услуг по обеспечению безопасности в течение более чем одного отчетного периода.

Исключение из сферы применения МСФО (IAS) 16 в отношении биологических активов не применяется к сторожевым собакам, поскольку они не связаны с сельскохозяйственной деятельностью (т.е. хотя организация и контролирует собак, их биологическая трансформация – процессы роста, вырождения, продуцирования и воспроизводства – не управляется организацией с целью сбора урожая биологических активов для продажи или конвертации в сельскохозяйственную продукцию либо в дополнительные сельскохозяйственные активы). Как следствие, сторожевые собаки находятся в рамках сферы применения МСФО (IAS) 16.

Пример 7: заводчик птиц

Организация занимается разведением экзотических попугаев с целью продажи.

Птицы, принадлежащие заводчику экзотических попугаев, удовлетворяют определению биологического актива – они являются животными (см. пункт 5 МСФО (IAS) 41). Также можно заявить, что они отвечают определению ОС из МСФО (IAS) 16, поскольку они являются материальными активами, используемыми для предоставления товаров в течение более чем одного отчетного периода.

Исключение из сферы применения МСФО (IAS) 16 в отношении биологических активов применяется к попугаям, поскольку они связаны с сельскохозяйственной деятельностью (т.е. организация осуществляет управление биологической трансформацией птиц – процессов роста, вырождения, продуцирования и

воспроизводства, обуславливающих качественные либо количественные изменения биологического актива, – с целью продажи или конвертации в дополнительные биологические активы). Как следствие, они не находятся в рамках сферы применения МСФО (IAS) 16. Вместо этого они подпадают под сферу действия МСФО (IAS) 41.

Пример 8: зоопарк, занимающийся разведением птиц

Организация генерирует два значительных потока выручки от одной стаи содержащихся в клетках экзотических попугаев: (а) продажа птиц, которых разводит организация (типичная деятельность по разведению экзотических птиц); и (б) билеты, продаваемые широкой общественности за возможность понаблюдать за птицами (туристическая деятельность).

Птицы отвечают определению биологических активов – они являются животными (см. пункт 5 МСФО (IAS) 41). Они также отвечают определению ОС из МСФО (IAS) 16, поскольку они являются активами, используемыми при предоставлении товаров и услуг в течение более чем одного отчетного периода.

Поскольку деятельность по разведению птиц не является побочной деятельностью по отношению к туристической деятельности [в условии говорится, что оба потока выручки значительны], исключение из сферы применения МСФО (IAS) 16, вероятно, применяется в данном случае (даже несмотря на то, что туристический аспект также является значительным), поскольку биологические активы связаны с сельскохозяйственной деятельностью (т.е. организация осуществляет управление биологической трансформацией птиц – процессов роста, вырождения, продуцирования и воспроизводства, обуславливающих качественные либо количественные изменения биологического актива, – с целью продажи или конвертации в дополнительные биологические активы). Как следствие, по всей видимости, они не находятся в рамках сферы применения МСФО (IAS) 16 (т.е. более вероятно, что они подпадают под действие МСФО (IAS) 41).

Примечание: если деятельность по разведению является незначительной (например, лишь побочной по отношению к развлекательной деятельности), то в данном случае, при условии отсутствия признаков обратного, исключение скорее всего не применяется, и птицы должны учитываться как ОС в соответствии с МСФО (IAS) 16. В ряде случаев осуществления зоологической деятельности может потребоваться существенное суждение, чтобы определить, является ли деятельность по разведению значительной.

Пример 9–11: ОС, предназначенные для продажи

Рассмотрим примеры 1–3, приведенные в руководстве по внедрению МСФО (IFRS) 5 (которое прилагается к МСФО (IFRS) 5, но не является его частью). В них основное внимание уделяется тому, когда в различных обстоятельствах выполняются критерии определения «предназначенных для продажи». Суждение о том, когда актив или группа выбытия¹⁸ предназначены для продажи, имеет большое значение, поскольку активы,

¹⁸ См. определение группы выбытия в Приложении А «Определения» к МСФО (IFRS) 5.

предназначенные для продажи, классифицируются и оцениваются отдельно от остальных внеоборотных активов.

Суждения по классификации

Обычно отделить ОС от прочих активов не представляет сложностей. Однако в некоторых случаях может потребоваться суждение, как в примере 8 выше (зоопарк, занимающийся разведением птиц). В качестве других примеров можно привести следующие:

- недвижимость, состоящая из одной части, которая удерживается либо с целью получения арендной платы, либо с целью прироста стоимости капитала, и второй части, которая предназначена для использования в производстве или поставке товаров или услуг либо для административных целей. Если эти части могут быть проданы отдельно друг от друга (либо по отдельности сданы в аренду в рамках финансовой аренды), то организация учитывает эти части отдельно. Если части не могут быть проданы по отдельности, то данная недвижимость либо является инвестиционной недвижимостью (а не ОС), если для производства или поставки товаров или услуг либо для административных целей используется незначительная часть; либо если данные условия не выполняются, она является статьей ОС (см. пункт 10 МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»).
- В некоторых случаях организация оказывает сопутствующие услуги, например, услуги по обеспечению безопасности и техническому обслуживанию, арендаторам принадлежащей ей недвижимости. Может быть сложно определить, являются ли сопутствующие услуги настолько значимыми, что недвижимость не соответствует определению инвестиционной недвижимости. В большинстве случаев услуги по обеспечению безопасности и техническому обслуживанию не будут значительными, вследствие чего здание будет классифицироваться как инвестиционная недвижимость. Однако некоторые компании арендуют полностью оборудованные офисы вместе с полным перечнем услуг, таких как системы информационных технологий и административные услуги. Подобные соглашения по своей сути являются соглашениями о предоставлении услуг, поэтому недвижимость будет классифицироваться как занимаемая собственником и учитываться как статья ОС. Между этими двумя крайними вариантами существует целый ряд промежуточных ситуаций, в которых может быть сложно вынести суждение о том, являются ли услуги незначительными (см. пункты 11–13 МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»).

Если для определения того, отвечает ли недвижимость критериям классификации в качестве инвестиционной недвижимости, требуется значительное суждение, то организация должна разработать такие критерии, при помощи которых она сможет выносить данное суждение последовательно в соответствии с определением инвестиционной недвижимости (см. пункт 14 МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»).

Признание

Установление связи требований МСФО (IAS) 16 (пункты 7–14) и раздела 17 (пункты 17.4–17.8) «МСФО для ОМСБ» с целью представления финансовой отчетности, качественными характеристиками и элементами финансовой отчетности, установленными в рамках *Концептуальных основ*.

Цель финансовой отчетности общего назначения¹⁹ является базой *Концептуальных основ*. Прочие аспекты *Концептуальных основ*, включая признание, логически вытекают из этой цели (см. пункт ОВ1 *Концептуальных основ*).

Признание представляет собой процесс включения в отчет о финансовом положении или отчет о совокупном доходе статьи, которая отвечает определению элемента (к примеру, актива) и соответствует критериям признания (см. ниже). Оно включает в себя описание статьи, как словесное, так и в денежном выражении, и включение данной денежной суммы в отчет о финансовом положении либо в отчет о совокупном доходе (см. пункт 4.37 *Концептуальных основ*; обновлен с учетом новой терминологии, добавлен пример).

Критерии признания

В соответствии с концепцией признания элементов в *Концептуальных основах* (пункт 4.38 *Концептуальных основ*) общий принцип признания ОС заключается в том, что первоначальная стоимость статьи ОС признается в качестве актива только в том случае, когда:

- (а) вероятно, что будущие экономические выгоды, связанные со статьей, будут получены организацией; и
- (б) первоначальная стоимость статьи может быть надежно оценена (см. пункт 7 МСФО (IAS) 16).

Организация использует этот принцип признания для оценки всех своих затрат по ОС в момент их возникновения. В состав этих затрат входят затраты, первоначально понесенные при приобретении или сооружении статьи ОС, а также затраты, понесенные впоследствии для дополнения, замены части или технического обслуживания данной статьи ОС (см. пункт 10 МСФО (IAS) 16).

Ссылаясь на первоначальную стоимость статьи ОС (а не на саму статью ОС) и определяя, что единый общий принцип признания применяется ко всем расходам на ОС (как первоначальным, так и последующим), данный принцип способствует последовательному учету без конкретного определения того, что представляет собой

¹⁹ Цель финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая полезна для текущих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении организации ресурсов. Эти решения включают в себя покупку, продажу или удержание долевых и долговых инструментов, а также предоставление или погашение займов и прочих форм кредита (см. пункт ОВ2 *Концептуальных основ*).

статья ОС (т.е. без определения единицы учета для ОС). Данный подход не пытается разграничить первоначальные и последующие расходы на ОС и соответствует *Концептуальным основам* (см. пункт BC10 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

Обычно несложно на момент возникновения расходов определить, должна ли первоначальная стоимость статьи ОС признаваться как актив либо же как расход. Во-первых, она должна отвечать определению актива, классифицируемого как ОС. Во-вторых, она должна соответствовать обоим критериям признания, чтобы ее можно было отразить как актив.

Вероятные будущие экономические выгоды

Первый критерий признания (вероятные будущие экономические выгоды) обычно выполняется тогда, когда расходы впервые отвечают определению актива организации (пункт 4.4 *Концептуальных основ*), поскольку обычно конечной целью приобретения организациями ОС является генерирование дохода от их использования, напрямую (например, посредством использования станка для производства товаров на продажу) либо опосредованно (например, в здании головного офиса фирмы размещается персонал, который осуществляет управление бизнесом, генерирующим притоки денежных средств). Другими словами, руководство обычно не приобретает ОС, если нет вероятности того, что бизнес получит будущие экономические выгоды от их использования.

Хотя в *Концептуальных основах* устанавливается, что вероятность используется в рамках критерия признания для обозначения степени неопределенности того, что будущие экономические выгоды, связанные со статьей, будут получены организацией (см. пункт 4.40 *Концептуальных основ*), в них не дается определение понятия «вероятный». Как итог, критерии признания, определенные на уровне требований, не имеют одинаковое значение в разных МСФО. Например, при применении МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» «вероятный» означает «с большей вероятностью, нежели обратное» (т.е. с вероятностью более 50 процентов), что будущая экономическая выгода, связанная с рассматриваемой статьей, будет получена или передана организацией (например, при рассмотрении факта признания обязательства в отношении определенной существующей обязанности). В подобных случаях результат двоякий – если вероятность оттока превышает 50 процентов, то признается обязательство; в противном случае, если вероятность оттока составляет 50 процентов или менее, то рассматриваемая обязанность не признается как обязательство, т. е. она исключается из отчета о финансовом положении организации. В данных обстоятельствах, когда первоначальная стоимость статьи ОС включает в себя первоначальную оценку затрат на вывод из эксплуатации, восстановление окружающей среды и схожие обязательства, признание подобных обязательств влияет на оценку актива при его первом признании.

Примечание: в число прочих требований МСФО входит признание элементов, которые отвечают определению элемента (например, актив или финансовое обязательство) и отражают неопределенности, связанные с вероятностью возникновения денежных потоков в отношении определенных прав или обязанностей, при оценке данного актива или финансового обязательства – например, при первоначальном признании финансового актива (или финансового обязательства) по справедливой стоимости согласно МСФО (IFRS) 9.

Пример 12: резервный генератор (оборудование, обеспечивающее безопасность деятельности)

Частная больница установила два идентичных резервных генератора. Первый резервный генератор подает электричество в случае прерывания обычной подачи электроэнергии. Второй резервный генератор будет использован в том случае, если первый резервный генератор также откажет, что является маловероятным событием.

Оба резервных генератора являются статьями ОС. Использование резервного оборудования ожидается более чем в одном отчетном периоде, хотя время его использования предсказать не представляется возможным. Вероятность использования второго резервного генератора может быть низкой. Однако вероятность того, что организация получит будущие экономические выгоды ввиду того, что она контролирует данное оборудование, реальна. В некоторых юрисдикциях установка резервных генераторов организациями, обеспечивающими функционирование больниц, может требоваться в законодательном порядке. Даже в случае отсутствия юридического требования для данной больницы об установке резервных генераторов, находящихся в состоянии готовности к использованию, можно обоснованно ожидать, что дополнительная безопасность, которую они обеспечивают для пациентов в случае прекращения подачи электроэнергии, приведет к притоку денежных средств к организации, поскольку она обусловит выбор именно этой больницы б`ольшим числом пациентов, либо поскольку больница сможет взимать более высокую плату за оказываемые в ней услуги, либо будет справедливо и то, и другое. Более того, резервные генераторы защищают больницу от возникновения значительных финансовых убытков в случае страданий, вреда здоровью или смерти ее пациентов в результате прекращения подачи электроэнергии.

Другими словами, хотя резервные генераторы не обязательно напрямую приводят к увеличению будущих экономических выгод, они позволяют организации извлекать будущие экономические выгоды из связанных активов сверх того, что она могла бы получить, если бы резервные генераторы не были приобретены. Как следствие, они удовлетворяют первому критерию признания.

Пример 13: повседневное обслуживание (ремонт и техническое обслуживание)

Один раз в месяц обслуживающий персонал организации смазывает движущиеся части всего оборудования организации специальными маслами, которые снижают трение и, как следствие, обеспечивают эффективную работу оборудования. Обслуживающий персонал также зажимает все гайки и болты, заменяет износившиеся шайбы и прочие мелкие элементы, стоимость которых незначительна, а также восстанавливает лакокрасочное покрытие на заводе организации в местах износа.

Хотя можно утверждать, что заработная плата обслуживающего персонала, а также стоимость расходных материалов и мелких запасных частей, используемых обслуживающим персоналом, представляют собой затраты, которые организация несет с целью получения будущих экономических выгод, поток этих будущих экономических выгод не настолько определен, чтобы его можно было признать

как актив согласно общему принципу признания (см. пункт ВС12 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16). Как следствие, эти затраты признаются как расходы по мере возникновения в соответствии с руководством по применению, изложенным в пункте 12 МСФО (IAS) 16.

Пример 14: запасные части

Организация, производящая сельскохозяйственные химикаты, по законодательству обязана каждые шесть месяцев проводить проверку защитной облицовки на своем заводе химической обработки на предмет коррозии. Если проверка выявит повреждение защитной облицовки, то организация обязана незамедлительно ее заменить. Опыт показывает, что в среднем облицовка требует замены каждые четыре года. Расчетный срок экономического использования прочих элементов завода составляет 20 лет. В текущем отчетном периоде организация произвела замену защитной облицовки на своем заводе.

Затраты, понесенные при замене облицовки, имеют целью получение будущих экономических выгод – без замены организация не может использовать свой завод для производства химикатов. Другими словами, первоначальная стоимость замены облицовки отвечает первому критерию признания, поскольку она делает возможным приток к организации будущих экономических выгод от производства и продажи химикатов. Как следствие, согласно общему принципу признания (допустив, что размер затрат поддается надежной оценке), разъяснение в отношении которого приводится в рамках руководства по применению в пункте 13 МСФО (IAS) 16, заменяющая облицовка признается как актив (т.е. как часть первоначальной стоимости завода химической обработки) (см. пункт ВС6 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

Примечание: признание балансовой стоимости старой облицовки прекращается, поскольку она была заменена (другими словами, на заводе имеется только одна облицовка – новая облицовка).

Пример 15: основные технические осмотры – условие продолжения эксплуатации статьи ОС

Организация, оказывающая услуги в сфере административной авиации, обязана каждые два года предоставлять свои реактивные самолеты для проверки на предмет неисправностей, которую проводят национальные уполномоченные органы регулирования в сфере авиации. Проверка была проведена в текущем отчетном периоде.

Затраты, понесенные в связи с проверкой, несут в себе цель получения будущих экономических выгод – без этой проверки организация не может использовать свои самолеты для оказания услуг в сфере коммерческой авиации. Другими словами, первоначальная стоимость проверки отвечает первому критерию признания, поскольку она делает возможным приток к организации будущих экономических выгод от клиентов за оказываемые ею услуги в сфере административной авиации. Как следствие, согласно общему принципу признания (допустив, что размер затрат поддается надежной оценке), разъяснение в

отношении которого приводится в рамках руководства по применению в пункте 13 МСФО (IAS) 16, обслуживание самолетов признается как актив, являющийся частью первоначальной стоимости самолетов (см. пункт ВС6 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

Примечание: признание оставшейся балансовой стоимости (при наличии таковой), относящейся к обслуживанию в прошлом, прекращается, поскольку эта часть актива была заменена.

Надежная оценка

Второй критерий признания, как правило, также выполняется в момент, когда статья ОС впервые соответствует определению актива организации. В некоторых случаях первоначальная стоимость статьи ОС может быть оценена с абсолютной точностью (например, если организация приобретает готовый к эксплуатации фотокопировальный аппарат для использования административным персоналом в обмен на денежные средства в размере ДЕ1 200). В иных случаях первоначальная стоимость должна оцениваться (например, статья ОС, для которой отсутствует активный рынок и которая получена посредством государственной субсидии, либо статья, приобретенная вместе с другими активами в рамках объединения бизнеса). Первоначальная стоимость актива, сооруженного самой организацией, может включать в себя многочисленные оценки. В качестве примера можно привести первоначальную стоимость магазина розничной сети, построенного организацией, занимающейся производством кирпича; она включает в себя первоначальную стоимость использованного кирпича, который был произведен самой организацией (первоначальная стоимость данного кирпича включает в себя многочисленные оценки, например, распределение постоянных косвенных производственных расходов, в том числе амортизацию печи для обжига) и затраты по займам, распределенные в соответствии с МСФО (IAS) 23. Однако важно помнить, что использование обоснованных оценок является важнейшим элементом подготовки финансовой отчетности и не подрывает ее надежность (см. пункт 4.41 *Концептуальных основ*). Как итог, подобные оценки не мешают признанию актива.

Единица учета

Единица учета представляет собой единицу оценки для целей признания статьи, совокупности статей либо части статьи. МСФО (IAS) 16 не предписывает единицу учета для целей оценки (т.е. что представляет собой статья ОС). Как следствие, при применении критериев признания в обстоятельствах, относящихся к конкретной организации, требуется суждение. Может быть допустимо объединить индивидуально несущественные статьи, такие как литейные формы, инструменты и матрицы, и применить критерии к их совокупной стоимости (см. пункт 9 МСФО (IAS) 16). При вынесении таких суждений руководству следует помнить о цели финансовой отчетности общего назначения (см. выше) и тех концепциях, которые вытекают из этой цели (например, качественные характеристики финансовой информации, особенно уместность и достоверное представление).

Примечание: единицу учета (единица оценки и признания статьи) не следует путать с единицей оценки, которую организация использует для амортизации своих статей ОС –

каждая часть статьи ОС с первоначальной стоимостью, существенной по отношению к совокупной первоначальной стоимости статьи, должна амортизироваться отдельно (см. пункт 43 МСФО (IAS) 16).

В примере ниже идентифицируйте статьи ОС, приобретенные в рамках объединения бизнеса, в соответствии с МСФО (IAS) 16 (т. е. какова «единица учета»?).

Пример 16: производственное предприятие

Организация приобретает завод, который производит контейнеры для упаковки яиц из макулатуры. Завод включает в себя производственное сооружение (оставшийся срок экономического использования которого составляет 30 лет, за исключением крыши, замена которой потребует приблизительно через 10 лет после даты приобретения), машину для измельчения макулатуры, протирочную машину для производства бумажной массы из измельченной макулатуры, пять работающих независимо автомобильных вилочных погрузчиков (которые заняты транспортировкой сырья и конечной продукции на заводе), а также тысячу дешевых форм многократного использования, в которых из бумажной массы производятся контейнеры для яиц.

На дату приобретения справедливая стоимость²⁰ соответствующих элементов следующая:

- производственное здание: ДЕ1 000 000 (каркас = ДЕ800 000 и крыша = ДЕ200 000);
- машина для измельчения макулатуры: ДЕ2 000 000;
- протирочная машина: ДЕ6 000 000;
- вилочные погрузчики: от ДЕ15 000 до ДЕ25 000 каждый (в совокупности ДЕ80 000); и
- формы: от ДЕ1 до ДЕ100 каждая (в совокупности ДЕ20 000).

Поскольку МСФО (IAS) 16 не определяет единицу учета для статьи ОС, используется суждение, основанное на конкретных обстоятельствах, в которых организация осуществляет свою деятельность. При вынесении подобных суждений руководству следует помнить о цели финансовой отчетности общего назначения (см. выше) и тех концепциях, которые вытекают из этой цели (например, качественные характеристики финансовой информации, особенно уместность и достоверное представление).

На дату приобретения высока вероятность того, что значения стоимости производственного здания, машины по измельчению макулатуры и протирочной машины являются индивидуально значимыми. И напротив, маловероятно, что индивидуально значимыми будут формы, стоимость каждой из которых не

²⁰ Справедливая стоимость представляет собой цену, которая будет получена, чтобы продать актив или передать обязательство в ходе обычной операции между участниками рынка на дату оценки (см. пункт 9 МСФО (IFRS) 13).

превышает ДЕ100. Как следствие, они могут быть классифицированы в совокупности как одна статья ОС. Кроме того, если общая стоимость форм является несущественной (еще одно суждение), то нет необходимости идентифицировать всю совокупность форм как отдельную статью ОС.

Определение того, являются ли вилочные погрузчики индивидуально несущественными, вероятно, требует большей доли суждения. Самые дорогие погрузчики стоят ДЕ25 000 каждый. При вынесении данного суждения необходимо принимать во внимание все факты и обстоятельства (а не только стоимость погрузчика по отношению к совокупной стоимости объединения бизнеса).

Существенность

Анализируя, отвечает ли статья ОС критериям признания и, как следствие, подлежит ли она признанию в финансовой отчетности, организация рассматривает соображения существенности, речь о которых идет в главе 3 «*Качественные характеристики полезной финансовой информации*» *Концептуальных основ*.²¹ Взаимосвязь между элементами означает, что статья, которая отвечает определению и критериям признания для определенного элемента (к примеру, актива), автоматически требует признания другого элемента – к примеру, дохода или обязательства (см. пункт 4.39 *Концептуальных основ*).

Нарушает ли организация в примере 17 принципы МСФО?

Пример 17: существенность

Крупная зарегистрированная на бирже прибыльная международная организация, финансовая отчетность которой представляется в миллионах ДЕ, соблюдает учетную политику по отражению индивидуальных статей ОС, первоначальная стоимость которых составляет менее ДЕ1 000, в качестве расходов при первоначальном признании. Применение данной учетной политики привело к тому, что организация отразила как расходы 800 статей ОС, приобретенных в отчетном периоде, совокупная первоначальная стоимость которых составляет ДЕ100 000.

В отсутствие признаков обратного, учетная политика организации по отражению несущественных статей ОС (актив) в качестве расходов при их первоначальном признании не противоречит МСФО, поскольку данные статьи являются несущественными не только индивидуально, но и в своей совокупности.

Вопросы для обсуждения

В каких обстоятельствах учетная политика организации в Примере 17 могла бы привести к существенной ошибке в финансовой отчетности организации?

В число значимых факторов, среди прочего, входит вопрос о том, когда совокупный эффект применения данной учетной политики мог бы повлиять на решения, принимаемые пользователями на основании финансовой информации об организации (к примеру, если общая сумма индивидуально несущественных активов, отраженных в отчетном периоде как расходы, является существенной).

²¹ Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основании финансовой информации о конкретной отчитывающейся организации. Другими словами, существенность представляет собой определяемый для конкретной организации аспект уместности, основывающийся на характере или масштабе (либо и том, и другом) статей, к которым относится данная информация в контексте финансовой отчетности отдельной организации. Как следствие, Совет по МСФО не может установить единообразный количественный порог существенности или заранее определить, что может быть существенным в какой-либо определенной ситуации (см. пункт QC11 *Основы для выводов*).

Оценка

Установление связи требований МСФО (IAS) 16 (пункты 6 и 15–66) и раздела 17 (пункты 17.9–17.26) «МСФО для ОМСБ» с целью представления финансовой отчетности, качественными характеристиками и «понятиями» оценки, установленными в рамках *Концептуальных основ*.

Введение

Цель финансовой отчетности общего назначения²² является базой *Концептуальных основ*. Прочие аспекты *Концептуальных основ*, включая оценку, логически вытекают из этой цели (см. пункт ОВ1 *Концептуальных основ*).

Оценка представляет собой процесс определения монетарных сумм, в размере которых элементы финансовой отчетности должны отражаться и учитываться в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе (см. пункт 4.54 *Концептуальных основ*; обновлен с учетом новой терминологии).

Однако в *Концептуальных основах* (см. пункты 4.55 и 4.56) отмечается, что в финансовой отчетности в разной степени и в различных сочетаниях применяется целый диапазон основ оценки, и приводятся следующие примеры:

- (а) первоначальная стоимость – активы отражаются в размере суммы уплаченных денежных средств или их эквивалентов либо по справедливой стоимости вознаграждения, переданного для их приобретения на момент их приобретения;
- (б) текущая стоимость – активы отражаются в размере той суммы денежных средств или их эквивалентов, которую пришлось бы выплатить в случае приобретения в настоящий момент такого же или эквивалентного ему актива;
- (с) возможная цена продажи (погашения) – активы отражаются в размере той суммы денежных средств или их эквивалентов, которая могла бы быть получена в настоящий момент от продажи актива в рамках обычной операции выбытия;
- (d) приведенная стоимость – активы отражаются по приведенной дисконтированной стоимости будущих чистых притоков денежных средств, которые, как ожидается, статья будет генерировать в ходе обычной деятельности.

В *Концептуальных основах* также имеется упоминание об использовании рыночной стоимости. Однако данная основа оценки не описывается в рамках *Концептуальных основ* (более подробная информация приводится в МСФО (IFRS) 13).

При разработке стандартов, принимая во внимание ограничение, связанное с соотношением затрат к полученной выгоде, Совет по МСФО выбирает ту основу оценки (либо сочетание основ оценки), которая лучше всего позволяет достичь цели

²² Цель финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая полезна для текущих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении организации ресурсов. Эти решения включают в себя покупку, продажу или удержание долевых и долговых инструментов, а также предоставление или погашение займов и прочих форм кредита (см. пункт ОВ2 *Концептуальных основ*).

представления финансовой отчетности (см. пункты ВС3.4 и ВС3.5 Основы для выводов к Концептуальным основам). Как результат, особенно в том, что касается оценки после первоначального признания, МСФО предписывают различные основы оценки для разных категорий активов. К примеру, после первоначального признания:

- (a) финансовые активы оцениваются по справедливой стоимости либо по амортизированной стоимости (см. пункт 5.2.1 МСФО (IFRS) 9);
- (b) запасы оцениваются по более низкому из значений – первоначальной стоимости либо чистой возможной цены продажи (см. пункт 9 МСФО (IAS) 2);
- (c) инвестиции в зависимые организации оцениваются по методу долевого участия (см. пункт 16 МСФО (IAS) 28);
- (d) нематериальные активы и ОС оцениваются согласно модели учета по первоначальной стоимости либо модели переоценки (см. пункт 72 МСФО (IAS) 38 и пункт 29 МСФО (IAS) 16);
- (e) инвестиционная недвижимость оценивается согласно модели учета по первоначальной стоимости либо модели учета по справедливой стоимости (см. пункт 30 МСФО (IAS) 40);
- (f) биологические активы, если они относятся к сельскохозяйственной деятельности, оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (см. пункт 12 МСФО (IAS) 41); и
- (g) внеоборотные активы, предназначенные для продажи, оцениваются по более низкому из значений – балансовой стоимости (определенной в соответствии с другими стандартами (например, МСФО (IAS) 16)) либо справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (см. пункт 15 МСФО (IFRS) 5).

В МСФО оценки в значительной степени основываются на предварительных расчетах, суждениях и моделях, а не на точном отражении реальности. *Концептуальные основы* определяют понятия, лежащие в основе этих оценок, суждений и моделей (см. пункт ОВ11 *Концептуальных основ*).

Если актив или обязательство оцениваются исходя из будущих денежных потоков, которые являются неопределенными (т. е. имеет место диапазон возможных результатов), то необходимо уменьшить число возможных результатов до одной оценки (к примеру, ожидаемая стоимость). Ожидаемая стоимость множества результатов представляет собой арифметическое среднее (т. е. взвешенная с учетом вероятности сумма результатов). К примеру, рассмотрим операцию, для которой возможны три результата:

- (a) 40-процентная вероятность потока денежных средств в размере ДЕ100
- (b) 30-процентная вероятность потока денежных средств в размере ДЕ200
- (c) 30-процентная вероятность потока денежных средств в размере ДЕ500

Ожидаемая стоимость денежных потоков составляет $(40 \text{ процентов} \times \text{ДЕ100}) + (30 \text{ процентов} \times \text{ДЕ200}) + (30 \text{ процентов} \times \text{ДЕ500}) = \text{ДЕ250}$.

Методика ожидаемой стоимости является одним из структурных элементов расчета текущей стоимости актива или обязательства в условиях, когда данная сумма не наблюдается напрямую. МСФО и «МСФО для ОМСБ» требуют, чтобы организации

оценивали определенные активы и обязательства по ожидаемой стоимости, либо устанавливают цель оценки (такую как справедливая стоимость), которая может быть достигнута при использовании методик ожидаемой стоимости – в качестве примеров можно привести МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов» (для оценки условных обязательств и условного вознаграждения), МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (для оценки резерва, включающего в себя большую совокупность статей) и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (для оценки ценности использования).

Обычно имеют место риски и неопределенности, связанные с суммами, сроками и вероятностью ожидаемых денежных потоков. Эти риски и неопределенности могут быть отражены либо в оценочных значениях денежных потоков, либо в процентных ставках. Однако одни и те же неопределенности не должны быть отражены и там, и там (т. е. нельзя учитывать одни и те же риски дважды).

МСФО (IFRS) 13 содержит указания по оценке справедливой стоимости.

Первоначальная оценка ОС

Чтобы предоставить финансовую информацию об ОС отчитывающейся организации, которая полезна для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии решений о предоставлении данной организации ресурсов (см. пункт ОВ2 *Концептуальных основ*), статья ОС оценивается по своей первоначальной стоимости, когда она впервые соответствует критериям для признания в качестве актива (см. пункт 15 МСФО (IAS) 16).

Чтобы давать достоверное представление о первоначальной стоимости, это значение первоначальной стоимости включает в себя следующее:

- (a) цена приобретения, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и возвращенных переплат;
- (b) любые затраты, непосредственно связанные с приведением актива в местоположение и состояние, необходимые для его функционирования в соответствии с намерениями руководства. Руководство по применению приводится в пунктах 17 и 19–22 МСФО (IAS) 16;
- (c) затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, сооружением или производством актива, отвечающего определенным критериям (например, сооружение производственного завода, для подготовки которого к эксплуатации по назначению обязательно требуется два года), капитализируются как часть первоначальной стоимости актива в соответствии с МСФО (IAS) 23 (руководство по применению приводится в МСФО (IAS) 23). Это обеспечивает более правдивое представление первоначальной стоимости актива, нежели было бы в случае признания всех затрат по займам как расходов (см. пункт ВС9 Основы для выводов к МСФО (IAS) 23); и
- (d) первоначальная оценка затрат на демонтаж и перемещение статьи, а также восстановление территории, на которой она находится, обязательство в отношении которых берет на себя организация либо при приобретении статьи, либо вследствие использования статьи в течение определенного периода для целей, не связанных с производством запасов в этом периоде (см. пункт 16 МСФО (IAS) 16), оцениваемых

в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (см. пункт 18 МСФО (IAS) 16); изменения в составе этих затрат учитываются в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 1.

Первоначальная стоимость – это:

- сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов; либо
- справедливая стоимость иного вознаграждения, предоставленного для приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения; либо
- если применимо, сумма, отнесенная на рассматриваемый актив при первоначальном признании в соответствии с особыми требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях».

(пункт 6 МСФО (IAS) 16)

Первоначальная стоимость статьи ОС представляет собой эквивалент ее цены в денежных средствах на дату признания. Если, к примеру, выплата откладывается сверх обычных условий кредитования, то первоначальной стоимостью выплаты является ее приведенная стоимость (см. пункт 23 МСФО (IAS) 16).

Оценка первоначальной стоимости в пунктах (b) и (c) выше может потребовать существенных оценок и иных суждений. Важно помнить, что использование обоснованных оценок является важнейшей частью подготовки финансовой отчетности и не подрывает их надежности (см. пункт 4.41 *Концептуальных основ*). Как следствие, подобные оценки не мешают признанию актива.

Признание затрат в составе балансовой стоимости статьи ОС прекращается, когда данная статья переходит в местоположение и состояние, необходимы для ее использования в соответствии с намерениями руководства (см. пункт 20 МСФО (IAS) 16).

Вопросы для обсуждения—затраты по займам

В 2007 году Совет по МСФО произвел пересмотр МСФО (IAS) 23 с целью устранения возможности признания всех затрат по займам как расходов в том периоде, в котором они возникли. С другой стороны, при разработке «МСФО для ОМСБ» в 2009 году Совет по МСФО решил не разрешать капитализацию затрат по займам в рамках первоначальной стоимости актива (см. пункт BC120 Основы для выводов к «МСФО для ОМСБ»). Вместо этого ОМСБ обязаны признавать затраты по займам как расходы в том периоде, в котором они возникли (см. пункт 25.2 «МСФО для ОМСБ»). Сфера применения МСФО (IAS) 23 продолжает оставаться ограниченной затратами по займам, т. е. данный стандарт не рассматривает фактическую или вмененную первоначальную стоимость капитала (см. пункт 3 МСФО (IAS) 23).

Вопрос 1: В какой мере капитализация затрат по займам как части первоначальной стоимости статьи ОС в соответствии с МСФО (IAS) 23 обеспечивает инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов (существующих и потенциальных) информацией,

которая является полезной при принятии решений о предоставлении организации ресурсов?

Среди обсуждаемых аспектов может рассматриваться, например, то, повышает ли капитализация затрат по займам уровень сопоставимости между первоначальной стоимостью актива, созданного внутри самой организации, и актива, приобретенного у третьей стороны. В число вопросов, которые можно обсудить, входят следующие:

- включает ли в себя первоначальная стоимость актива, приобретенного у третьей стороны, все затраты, понесенные как финансовые затраты на этапе разработки актива?
- включает ли в себя первоначальная стоимость актива, приобретенного у третьей стороны, доход на капитал на этапе разработки актива?

Вопрос 2: В какой мере признание затрат по займам как расходов в периоде их возникновения согласно «МСФО для ОМСБ» обеспечивает инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов (существующих и потенциальных) полезной информацией об организации, которая не подотчетна общественности?

Среди обсуждаемых аспектов, вероятно, будет следующий – для организаций, не подотчетных общественности и использующих «МСФО для ОМСБ», по соображениям отношения затрат к выгодам Совет по МСФО решил потребовать отнесения затрат по займам в состав расходов (см. пункт ВС120 *Концептуальных основ* в отношении «МСФО для ОМСБ»). Применение ограничения в отношении затрат соотносится с Концептуальными основами Совета по МСФО (см. пункты QC35–QC39 *Концептуальных основ*).

Вопрос 3: Какие существенные оценки и суждения, скорее всего, сделает руководство организации при капитализации затрат по займам в соответствии с МСФО (IAS) 23?

Среди обсуждаемых аспектов могут быть следующие:

- как вынести суждение в отношении того, является ли рассматриваемый актив активом, отвечающим определенным критериям (согласно определению);
- как вынести суждение в отношении того периода, в течение которого следует рассматривать капитализацию затрат по займам (т. е. когда начинать и когда прекращать капитализацию затрат по займам в отношении актива, отвечающего определенным критериям); и
- как определить масштаб возникших затрат по займам (к примеру, некоторые прибыли и убытки по валютным операциям).²³

Примечание: в случае существенности подобных суждений раскрытие информации о них в примечаниях к финансовой отчетности позволяет понять последствия таких суждений.

²³ См. публикацию *IFRIC Update* за январь 2008 года: Затраты по займам в иностранной валюте и их капитализация (<http://www.ifrs.org/Updates/IFRIC-Updates/2008/Documents/IFRIC0801.pdf>).

Пример 18: обязательство по выводу из эксплуатации²⁴

Организация владеет атомной электростанцией и у нее имеется связанное с ней обязательство по выводу из эксплуатации. Атомная электростанция начала работу 1 января 20X0 года. Срок полезного использования электростанции составляет 40 лет. Ее первоначальная стоимость была ДЕ120 000, в ее состав входит сумма, относящаяся к затратам по выводу из эксплуатации, в размере ДЕ10 000, которая представляет расчетные денежные потоки в размере ДЕ70 400, подлежащие уплате через 40 лет и дисконтированные по скорректированной с учетом риска ставке в 5 процентов. Финансовый год организации заканчивается 31 декабря.

На 31 декабря 20X9 года возраст электростанции составляет 10 лет. Накопленная амортизация равна ДЕ30 000 ($ДЕ120\ 000 \times \frac{10}{40}$ лет). Ввиду амортизации дисконта (5 процентов) в течение 10 лет размер обязательства по выводу из эксплуатации вырос с ДЕ10 000 до ДЕ16 300.

На 31 декабря 20X9 года ставка дисконтирования не поменялась. Однако по оценке организации в результате технологических усовершенствований чистая приведенная стоимость обязательства по выводу из эксплуатации снизилась на ДЕ8 000. Соответственно, организация корректирует размер обязательства по выводу из эксплуатации с ДЕ16 300 до ДЕ8 300.

Какие бухгалтерские проводки должна сделать организация, чтобы отразить данное изменение?

На 31 декабря 20X9 года организация делает следующие бухгалтерские проводки:

Дт	Обязательство по выводу из эксплуатации	ДЕ8 000
Кт	ОС (первоначальная стоимость электростанции)	ДЕ8 000

В результате данной корректировки балансовая стоимость актива составляет ДЕ82 000 (ДЕ120 000 минус ДЕ8 000 минус ДЕ30 000), и она будет амортизироваться в течение оставшихся 30 лет срока полезного использования актива, что в следующем году даст расходы на амортизацию в размере ДЕ2 733 ($ДЕ82\ 000 \div 30$ лет).

В соответствии с «принципом» оценки первоначальной стоимости МСФО (IAS) 16 содержит указания по применению, включая следующие:

- (а) если выплата за статью ОС откладывается сверх обычных условий кредитования, то разница между эквивалентом цены при немедленной оплате денежными средствами и совокупным размером выплаты признается как проценты в течение периода кредитования, если только такие проценты не капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23 (см. пункт 23 МСФО (IAS) 16).
- (б) если клиент передает организации статью ОС, и эта статья соответствует определению актива, то согласно пункту 24 МСФО (IAS) 16 организация оценивает ее первоначальную стоимость при первом признании по справедливой стоимости данной статьи (см. пункт 11 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 18).

²⁴ См. пример 1 из Иллюстративных примеров, которые прилагаются к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 1, но не являются его частью.

(с) если статья ОС приобретает посредством обмена на немонетарный актив, то первоначальная стоимость приобретенной статьи ОС оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда:

- (i) операция по обмену не имеет коммерческого содержания (см. пункт 25 МСФО (IAS) 16;²⁵ либо
- (ii) ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддаются надежной оценке,²⁶ и в этом случае первоначальная стоимость статьи оценивается в размере балансовой стоимости переданного актива (см. пункт 24 МСФО (IAS) 16).

Поскольку МСФО (IAS) 16 соотносится с требованиями других МСФО, в нем определяются исключения из принципа оценки ОС по первоначальной стоимости. Например, первоначальная стоимость статьи ОС, удерживаемой арендатором в рамках финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» (см. пункт 27 МСФО (IAS) 16). Кроме того, балансовая стоимость статьи ОС может быть снижена посредством государственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» (см. пункт 24 МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»).

В других МСФО также определяются отдельные случаи оценки первоначальной стоимости ОС при первом признании в особых обстоятельствах. К примеру, при соблюдении общего принципа МСФО (IAS) 16 об оценке по первоначальной стоимости:

- (а) первоначальная стоимость ОС, приобретенных в рамках объединения бизнеса, оценивается по их справедливой стоимости на дату приобретения (см. пункт 18 МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов»);
- (б) первоначальная стоимость ОС, приобретенных в рамках сделки с платежами, основанными на акциях, расчеты по которой осуществляются долевыми инструментами, оценивается по справедливой стоимости полученных ОС (см. пункт 10 МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»);²⁷ и
- (с) первоначальная стоимость ОС, приобретенных в рамках сделки с платежами, основанными на акциях, расчеты по которой осуществляются денежными средствами, оценивается по справедливой стоимости взятого на себя обязательства (см. пункт 30 МСФО (IFRS) 2).

²⁵ Операция не имеет коммерческого содержания, если она не оказывает видимого эффекта на экономические показатели организации (см. пункт ВС21 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

²⁶ Руководство по применению приводится в пункте 26 МСФО (IAS) 16.

²⁷ В маловероятном случае, когда справедливая стоимость полученных ОС не поддается надежной оценке, организация оценивает первоначальную стоимость ОС на основании справедливой стоимости предоставленных долевыми инструментами.

Пример 19: отложенная выплата

Организация приобрела завод за ДЕ1 210 000 за счет беспроцентного кредита сроком на два года.

Если допустить, что надлежащая ставка дисконтирования составляет 10 процентов годовых, то первоначальную стоимость завода (т.е. эквивалент его цены при немедленной оплате денежными средствами) можно оценить в ДЕ1 000 000 (представляет собой приведенную стоимость будущей выплаты – расчет: будущая выплата в размере $ДЕ1\ 210\ 000 \times 1/(1,1)^2$). Также признается соответствующее обязательство в размере ДЕ1 000 000.

Примечание: амортизация дисконта приводит к признанию в составе прибыли или убытка процентных расходов в размере ДЕ100 000 и ДЕ110 000 в первом и втором 12-месячных периодах после приобретения соответственно. Кроме того, спустя два года после приобретения признание обязательства в размере ДЕ1 210 000 (т.е. ДЕ1 000 000 + ДЕ100 000 + ДЕ110 000) прекращается при погашении долга.

Пример 20: обязательство по выводу из эксплуатации²⁸

Организация владеет атомной электростанцией и эксплуатирует ее с 1 января 20X0 года. Ожидаемый срок полезного использования электростанции составляет 40 лет, организация намеревается постоянно эксплуатировать электростанцию в течение всего этого периода. Первоначальная стоимость электростанции составляет ДЕ120 000 и включает в себя ДЕ10 000, относящиеся к обязательству по выводу электростанции из эксплуатации по истечении срока ее полезного использования. При первом признании обязательство оценивалось следующим образом: взвешенные с учетом вероятности, скорректированные с учетом риска прогнозируемые денежные потоки в размере ДЕ70 400, подлежащие уплате в течение 40 лет, которые дисконтируются по ставке 5 процентов годовых.

Вопрос: какие факторы необходимо принять во внимание руководству организации при вынесении существенных оценок и суждений, необходимых для оценки обязательства по выводу из эксплуатации?

Среди обсуждаемых аспектов могут быть следующие:

- (a) Использование оценок является важнейшим элементом подготовки финансовой отчетности и не подрывает ее надежность. Это особенно верно в случае резервов, которые по своему характеру являются более неопределенными, нежели большинство других статей в отчете о финансовом положении. Практически во всех случаях оценки могут быть сделаны с достаточной долей надежности для признания резерва.
- (b) Принцип оценки резерва – сумма, которую организация считала бы благоразумным заплатить за погашение обязательства по состоянию на конец отчетного периода либо за его передачу третьей стороне в тот же момент времени. Организация применяет суждение при оценке расчетной суммы

²⁸ См. пример 1 из Иллюстративных примеров, которые прилагаются к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 1, но не являются его частью.

погашения. В данном случае для оценки резерва использовался расчет дисконтированных денежных потоков. Учитывая 40-летний период, предшествующий выводу из эксплуатации, размеры и сроки будущих денежных потоков, которые согласно прогнозам потребуются для восстановления окружающей среды, будут оценены, а надлежащие факторы корректировки с учетом риска и ставки дисконтирования будут определены.

- (с) Будущие события, которые могут сказаться на сумме, необходимой для погашения обязательства (к примеру, будущее технологическое изменение, которое приведет к снижению затрат на восстановление окружающей среды), отражаются в составе резерва только тогда, когда имеются достаточные объективные свидетельства того, что эти будущие события произойдут. Как следствие, организация не ожидает, к примеру, разработки совершенно новой технологии.

Пример 21: обмен активами

Организация, осуществляющая свою деятельность в сфере авиаперевозок, получила новый административный реактивный пассажирский самолет в обмен на трехлетний административный реактивный пассажирский самолет и права на посадку в определенном аэропорту. Как итог, авиакомпания прекратит оказание услуг в данном аэропорту.

Вопрос 1: имеет ли данный обмен коммерческое содержание? Обоснуйте свою точку зрения.

Руководство организации должно рассмотреть факторы, о которых идет речь в пункте 25 МСФО (IAS) 16. На основании представленной информации создается впечатление, что подобная операция имеет коммерческое содержание (конфигурация денежных потоков по полученному активу отличается от конфигурации денежных потоков по переданному активу) и, как следствие, оказывает видимый эффект на экономические показатели организации.

Вопрос 2: в какой мере оценка затрат на новый реактивный самолет по справедливой стоимости (и прекращение признания старого реактивного самолета и прав на посадку) в соответствии с МСФО (IAS) 16 обеспечивает инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов (существующих и потенциальных) полезной финансовой информацией?

Оценка первоначальной стоимости реактивного самолета по его справедливой стоимости на дату обмена обеспечивает значимую информацию для тех, кто принимает решения на основании финансовой отчетности. Сведения о справедливой стоимости актива могут повысить прогнозную ценность информации при определении будущего результата заключенной в активе возможности по внесению вклада в будущие чистые притоки денежных средств к организации.

Аналогичным образом, оценка поступлений от выбытия по справедливой стоимости обеспечивает значимую информацию для тех, кто принимает решения на основании финансовой отчетности. Кроме того, поскольку этот порядок учета

соответствует порядку учета ОС, выбытие которых осуществляется посредством продажи, также имеет место повышение сопоставимости.

Вопрос 3: какие оценки и суждения, скорее всего, понадобится сделать руководству организации при оценке справедливой стоимости полученного реактивного самолета?

Руководству организации необходимо рассмотреть те допущения, которые использовали бы участники рынка при определении цены актива, включая те допущения, которые касаются риска. Это включает в себя определение способа наилучшего и наиболее эффективного использования актива, а также оценку на основании данного способа (в данном случае, предположительно, коммерческие авиаперелеты, т.е. та цель, с которой реактивный самолет используется организацией). Оценка может потребовать определения надлежащей методики оценки и необходимых исходных данных для расчетов. В данном случае организация, скорее всего, сможет получить информацию об общедоступных сделках практически по тому же активу, вследствие чего исчезнет необходимость в значительном объеме суждений.

Пример 22: обмен активами

В рамках отдельной сделки организация, осуществляющая свою деятельность в сфере авиаперевозок, из примера 21 получила четырехлетний административный реактивный пассажирский самолет в обмен на аналогичный четырехлетний административный реактивный пассажирский самолет. Целью руководства при заключении данной обменной сделки является увеличение прибыли организации за год путем признания прибыли от выбытия реактивного самолета, предоставленного другой стороне (балансовая стоимость переданного самолета существенно ниже справедливой стоимости тех самолетов, которые были обменяны).

Вопрос 1: имеет ли данный обмен коммерческое содержание? Обоснуйте свою точку зрения.

Руководство организации должно рассмотреть факторы, о которых идет речь в пункте 25 МСФО (IAS) 16. На основании представленной информации создается впечатление, что подобная операция не имеет коммерческого содержания (конфигурация денежных потоков по полученному активу вряд ли отличается от конфигурации денежных потоков по переданному активу).

Вопрос 2: противоречит ли признание прибыли от выбытия статьи ОС (как это намеревается сделать руководство организации) положениям МСФО (IAS) 16?

Если сделка не имеет коммерческого содержания, то признание переданного актива должно быть прекращено в размере его балансовой стоимости, а полученный актив должен быть признан по балансовой стоимости переданного актива – прибыль (или убыток) в результате выбытия не возникает (см. пункт 24 МСФО (IAS) 16). Как следствие, признание прибыли от выбытия противоречит положениям МСФО (IAS) 16.

Пример 23: клиент передает организации статью ОС²⁹

Организация заключает с клиентом соглашение, которое предусматривает использование услуг внешнего подрядчика для выполнения функций клиента, связанных с информационными технологиями (ИТ). В рамках соглашения клиент передает в собственность организации имеющееся у него ИТ оборудование. Первоначально организация должна использовать данное оборудование для оказания услуги, предусмотренной соглашением об использовании услуг внешнего подрядчика. Организация несет ответственность как за техническое обслуживание оборудования, так и за его замену, если она примет решение о ее необходимости. Срок полезного использования оборудования оценивается в три года. Соглашение об использовании услуг внешнего подрядчика требует, чтобы услуги оказывались в течение десяти лет по фиксированной цене, меньшей, нежели та цена, которую установила бы организация, если бы ИТ оборудование не было ей передано

В данном примере факты указывают на то, что ИТ оборудование является активом организации.

Вопрос 1: в какой мере оценка первоначальной стоимости полученного ИТ оборудования по справедливой стоимости, осуществляемая в соответствии с МСФО (IAS) 16 и Разъяснением КРМФО (IFRIC) 18, обеспечивает инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов (существующих и потенциальных) полезной финансовой информацией для принятия решений о предоставлении организации ресурсов?

Поскольку организация приходит к выводу, что определение актива соблюдается, то экономическое содержание сделки фактически заключается в том, что организация получает ИТ оборудование (актив) в обмен на оказание клиенту услуг внешнего подрядка по фиксированной цене (отдельно идентифицируемая услуга, указанная в соглашении, которая также является единственной услугой, оказываемой в обмен на передачу ИТ оборудования). В соответствии с данным экономическим содержанием, согласно пункту 24 МСФО (IAS) 16, организация оценивает полученное ИТ оборудование по его справедливой стоимости при первоначальном признании и должна признавать выручку, возникшую в результате сделки обмена, при оказании услуги (т. е. в течение десятилетнего срока действия соглашения об использовании услуг внешнего подрядчика).

Оценка активов по справедливой стоимости может обеспечить пользователей информацией, которая более значима, нежели оценка, основанная на первоначальной стоимости. Сведения о справедливой стоимости актива могут повысить прогнозную ценность информации при определении будущего результата заключенной в активе возможности по внесению вклада в будущие чистые притоки денежных средств к организации.

Вопрос 2: какие оценки и суждения, скорее всего, понадобится сделать руководству организации при оценке справедливой стоимости полученного ИТ оборудования?

²⁹ См. пример 3 из Иллюстративных примеров, которые прилагаются к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 1, но не являются его частью.

Руководству организации необходимо рассмотреть те допущения, которые использовали бы участники рынка при определении цены актива, включая допущения, касающиеся риска. Это включает в себя определение способа наилучшего и наиболее эффективного использования актива, а также оценку на основании данного способа (в данном случае, предположительно, оказание услуг, связанных с ИТ). Оценка может потребовать определения надлежащей методики оценки и необходимых исходных данных для расчетов. В данном случае организация, скорее всего, сможет получить информацию об общедоступных сделках практически по тому же активу в схожем с рассматриваемым активом состоянии, вследствие чего исчезнет необходимость в значительном объеме суждений.

Пример 24: ОС, приобретенные в рамках объединения бизнеса

В ходе объединения бизнеса авиакомпания приобрела парк из десяти административных пассажирских реактивных самолетов. На дату приобретения возраст реактивных самолетов составлял от одного до трех лет.

Вопрос 1: в какой мере оценка первоначальной стоимости приобретенных реактивных самолетов по справедливой стоимости на дату оценки, осуществляемая в соответствии с МСФО (IFRS) 3, обеспечивает инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов (существующих и потенциальных) полезной финансовой информацией?

Авиакомпания получает контроль над чистыми активами (включая десять реактивных самолетов) бизнеса и, в соответствии с экономическим содержанием приобретения, а также в соответствии с МСФО, признает в своей финансовой отчетности приобретенные активы по справедливой стоимости на дату приобретения. Как следствие, пользователи финансовой отчетности могут лучше оценить первоначально осуществленные инвестиции, а также последующие результаты данных инвестиций и сопоставить их с финансовыми результатам других организаций. Кроме того, посредством первоначального отражения практически всех приобретенных активов и взятых на себя обязательств по справедливой стоимости метод приобретения обеспечивает включение в финансовую отчетность большего объема информации об ожиданиях участников рынка относительно размеров будущих денежных потоков, связанных с данными активами и обязательствами, что повышает уместность данной информации (см. пункт BC25 Основы для выводов к МСФО (IFRS) «Объединение бизнесов»).

Совет по МСФО также пришел к выводу, что прочие методы учета объединения бизнеса обеспечивают представление менее уместной информации. К примеру, в случае использования метода объединения интересов реактивные самолеты учитывались бы по балансовой стоимости активов и обязательств объединяющихся организаций. Эта сумма не столь уместна, поскольку она обладает меньшей прогнозной ценностью (см. пункты QC7, QC8 и QC10 *Концептуальных основ*) и меньшей подтверждающей ценностью (см. пункты QC9–QC10 *Концептуальных основ*), нежели информация, предоставляемая посредством иных методов (см. пункты BC38 *Основы для выводов к МСФО (IFRS) 3*). Кроме того, Совет по МСФО отметил, что метод объединения

интересов является исключением из общей концепции, согласно которой операции обмена учитываются в рамках значений справедливой стоимости обмениваемых статей. Поскольку метод объединения интересов отражает объединение в виде значений балансовой стоимости сторон сделки до объединения, он не может отразить и, как следствие, привлечь руководство к ответственности за инвестицию, сделанную в объединение (см. пункт BC41 Основы для выводов к МСФО (IFRS) 3).

Вопрос 2: какие оценки и суждения, скорее всего, понадобится сделать руководству организации при оценке справедливой стоимости приобретенных реактивных самолетов?

В общем случае руководству организации необходимо рассмотреть те допущения, которые использовали бы участники рынка при определении цены актива, включая допущения, касающиеся риска. Актив, подлежащий оценке по справедливой стоимости, может представлять собой либо отдельный актив, либо группу активов, и справедливая стоимость должна определяться на этом основании (см. пункт 13 МСФО (IFRS) 13). Характеристики актива (см. пункт 11 МСФО (IFRS) 13), включая состояние и местоположение актива, а также ограничения на продажу или использование актива, должны приниматься во внимание по состоянию на дату оценки справедливой стоимости. В данном случае организация должна рассмотреть аналогичные реактивные самолеты (в плане их состояния) по отношению к приобретенным. Учитывая разницу в возрасте реактивных самолетов, справедливая стоимость каждого отдельного реактивного самолета, скорее всего, должна определяться отдельно.

Это включает в себя определение способа наилучшего и наиболее эффективного использования актива и оценку на основании данного способа использования (в данном случае, предположительно, коммерческие авиаперелеты, т. е. та цель, с которой реактивные самолеты используются организацией). Оценка может потребовать определения надлежащей методики оценки, учитывающей конкретные факты и обстоятельства, а также необходимых исходных данных для оценки (см. пункты 61, 67 и 68 МСФО (IFRS) 13, а также пункты BC149 и BC150 Основы для выводов к МСФО (IFRS) 13). Кроме того, может потребоваться рассмотреть диапазон значений, на которые указывает ряд методик оценки (см. пункт 63 МСФО (IFRS) 13). В данном случае организация, скорее всего, сможет получить информацию об общедоступных сделках по аналогичным активам, вследствие чего уменьшится субъективность оценки.³⁰

Пример 25: ОС, приобретенные в рамках сделки с выплатами, основанными на акциях

Авиакомпания предоставила 1 000 000 собственных акций производителю самолетов в обмен на парк из двадцати новых административных пассажирских реактивных самолетов.

³⁰ Требования к раскрытию информации о справедливой стоимости приводятся в пунктах 91–99 МСФО (IFRS) 13.

Вопрос 1: в какой мере оценка первоначальной стоимости приобретенных реактивных самолетов по справедливой стоимости, осуществляемая в соответствии с МСФО (IFRS) 2, обеспечивает инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов (существующих и потенциальных) полезной финансовой информацией о предоставлении организации ресурсов?

Оценка сделки с выплатами, основанными на акциях, по справедливой стоимости (в данном случае включающая в себя «приобретение» парка новых реактивных самолетов) обеспечивает достоверное представление этих сделок в финансовой отчетности, а также последовательный учет по сравнению с другими сделками, по которым организация получает ресурсы в качестве вознаграждения за выпуск долевых инструментов (см. пункт BC85 Основы для выводов к МСФО (IFRS) 2).

Вопрос 2: какие оценки и суждения, скорее всего, понадобится сделать руководству организации при оценке справедливой стоимости полученных реактивных самолетов?

В общем случае руководству организации необходимо рассмотреть те допущения, которые использовали бы участники рынка при определении цены актива, включая допущения, касающиеся риска. Актив, подлежащий оценке по справедливой стоимости, может представлять собой либо отдельный актив, либо группу активов, и справедливая стоимость должна определяться на этом основании. Характеристики актива, включая состояние и местоположение актива, а также ограничения на продажу или использование актива, должны приниматься во внимание по состоянию на дату оценки справедливой стоимости.

В данном случае, поскольку реактивные самолеты являются новыми активами, организация должна рассмотреть недавние сделки по продаже реактивных самолетов такого же или аналогичного (т. е. обладающего аналогичными настройками и модификациями) типа по отношению к приобретенным.

Более сложные вопросы для обсуждения – какова первоначальная стоимость статьи ОС в каждом из следующих случаев?

Случай 1

1 января 20X1 года организация выплачивает ДЕ1 млн за предусматривающий право передачи опцион на приобретение статьи ОС за ДЕ100 млн. Расчеты по опциону должны быть произведены на нетто-основе. 31 декабря 20X1 года справедливая стоимость опциона составляет ДЕ10 млн. 1 января 20X2 года организация получает ДЕ10 млн в счет погашения договора.

Опцион может влиять на первоначальную стоимость статьи ОС, только если он является частью отношений хеджирования (в зависимости от типа отношений хеджирования). К примеру, если организация берет на себя обязанность по приобретению актива, хеджирование может быть определено как хеджирование справедливой стоимости непризнанного твердого обязательства. В данном случае

первоначальная стоимость ОС будет скорректирована в отношении совокупных прибылей или убытков, отраженных до признания актива, представляющего собой статью ОС.

Если приобретение ОС рассматривается как высоковероятная прогнозируемая операция, то хеджирование может быть определено как хеджирование денежных потоков до момента, когда либо будет признана статья ОС, либо организация возьмет на себя твердое обязательство по приобретению ОС. В данном случае сумма, накопленная в рамках резерва по хеджированию денежных потоков (эффективная часть отношений хеджирования), включается в первоначальную стоимость ОС.

Примечание: Опцион отвечает определению производного инструмента – его стоимость изменяется в ответ на изменение цены определенного типа оборудования, он не требует первоначальных чистых инвестиций и погашается на дату в будущем (т. е. 1 января 20X2 года). Поскольку расчеты по контракту должны быть произведены на нетто-основе, он подлежит учету в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*» (см. пункт 2.1 МСФО (IFRS) 9 и пункт 5 МСФО (IAS) 39). Как следствие, организация должна признать финансовый актив в размере ДЕ 1 млн на дату принятия обязательства и переоценить данный финансовый актив до ДЕ10 млн по состоянию на 31 декабря 20X1 года. Изменение справедливой стоимости опциона в 20X1 году будет признаваться в составе прибыли или убытка за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, если только не применяются особый порядок учета хеджирования.

Случай 2

1 января 20X2 года организация приобретает и принимает поставку статьи ОС. По условиям соглашения о приобретении выплата 50 процентов суммы (т. е. ДЕ50 000) осуществляется при принятии организацией поставки статьи ОС 1 января 20X2 года, а окончательный расчет с выплатой ДЕ55 000 производится 31 декабря 20X2 года. Чтобы скомпенсировать влияние временной стоимости денег, размер отложенной выплаты на ДЕ5 000 больше размера конечной выплаты.

В соответствии с пунктом 23 МСФО (IAS) 16 первоначальная стоимость статьи ОС представляет собой эквивалент цены при немедленной оплате денежными средствами по состоянию на дату признания статьи. Если вторая выплата откладывается сверх обычных условий кредитования, то в соответствии с экономическим содержанием операции эквивалент цены при немедленной оплате денежными средствами на дату признания актива составляет ДЕ100 млн, а ДЕ5 млн признаются как расходы (финансовые затраты) в 20X2 году.

Случай 3

1 января 20X1 года организация берет на себя обязанность по приобретению статьи ОС с поставкой 31 декабря 20X2 года. Соглашение о приобретении, не предусматривающее досрочного расторжения, требует стопроцентной авансовой выплаты на 1 января 20X1 года. Чтобы скомпенсировать влияние временной стоимости денег, размер авансовой выплаты в ДЕ100 млн на ДЕ21 млн меньше, чем он составил бы, если бы соглашение предусматривало выплату по состоянию на 31 декабря 20X2 года (т. е. ДЕ121 млн).

Другими словами, если бы 1 января 20X1 года организация заключила форвардный контракт на покупку данной статьи ОС с обменом и погашением на 31 декабря 20X2 года, то сумма выплаты составила бы ДЕ121 млн.

31 декабря 20X2 года справедливая стоимость статьи ОС составляла ДЕ140 млн. Иначе говоря, если бы организация не заключила форвардный контракт на приобретение статьи ОС, то денежная цена приобретения на 31 декабря 20X2 года за поставку на эту дату составляла бы ДЕ140 млн.

В соответствии с Концептуальными основами и МСФО (IAS) 16 какова первоначальная стоимость статьи ОС (т. е. сумма, по которой статья ОС должна оцениваться при первом признании организацией):

- (a) ДЕ100 млн, заплаченные за оборудование;
- (b) ДЕ121 млн (т.е. ДЕ100 млн, заплаченные за оборудование + «амортизация дисконта» в размере ДЕ21 млн в отношении предоплаты в размере ДЕ100 млн, т. е. та денежная цена продажи, которая была бы уплачена, если бы на 1 января 20X1 года организация заключила форвардный контракт, предусматривающий погашение и физическую поставку на 31 декабря 20X2 года); либо
- (c) справедливая стоимость оборудования ДЕ140 млн при его поставке организации 31 декабря 20X2 года?

Примечание: обсуждение данного случая может быть более уместным в ходе Сессии 3.

Для активизации обсуждения в классе могут использоваться следующие документы:

- (a) Программный документ 11 «Долгосрочная предварительная оплата по договорам на поставку запасов», Комитет по разъяснению международной финансовой отчетности (январь 2012 года) (см. <http://www.ifrs.org/Meetings/Documents/110112AP11Accretinginterestonlongtermprepayments.pdf>);
- (b) Предварительный вариант стандарта Совета по МСФО «Пересмотр предварительного варианта стандарта «Выручка по договорам с клиентами» (ноябрь 2011 года). Особенно пункты 58–62 (см. http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf).

Случай 4

Организация, курс функциональной валюты (ДЕ) которой нестабилен (однако речь не идет о гиперинфляции), импортирует статью ОС. 1 января 20X1 года организация берет на себя обязанность по приобретению статьи ОС с поставкой 31 декабря 20X1 года. Соглашение требует 50 процентной предоплаты на 1 января 20X1 года, а окончательный расчет производится при поставке (т.е. имеют место две выплаты в размере ФЕ10 млн каждая). Однако ввиду колебаний обменного курса организация выплачивает ДЕ50 млн на 1 января 20X1 года, а ДЕ40 млн на 31 марта 20X1 года.

Если предположить, что единственное влияние изменения цены оборудования с 1 января до 31 марта 20X1 года относится к колебаниям обменного курса, какое из следующих значений представляет собой первоначальную стоимость статьи ОС:

- (a) денежные средства в размере ДЕ90 млн, выплаченные за оборудование (т.е. ДЕ40 млн + ДЕ50 млн);

- (b) ДЕ100 млн (т.е. применение обменного курса по состоянию на 1 января 20X1 года (дата, на которую было заключено соглашение о приобретении оборудования) в отношении как авансового платежа, так и окончательной выплаты); либо
- (c) ДЕ80 млн (т.е. денежные средства, выплаченные за оборудование, в размере ДЕ90 млн минус курсовая прибыль в размере ДЕ10 млн по предоплате; либо посредством применения обменного курса на дату признания в отношении суммы, деноминированной в ФДЕ)?

Примечание: обсуждение данного случая может быть более уместным в ходе Сессии 3. Хотя концептуально вопросы в Случае 4 схожи с вопросами в Случае 3, МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» применяется только в Случае 4. В частности, внимание следует обратить на пункты 21 и 23 МСФО (IAS) 21, если допустить, что учет хеджирования не применяется.

Случай 5

1 января 20X1 года организация выплачивает ДЕ1 млн за предусматривающий право передачи опцион на приобретение статьи ОС за ДЕ100 млн. Предметом опциона является физическая поставка актива (т. е. расчеты по нему не могут осуществляться на нетто-основе). ОС такого рода являются крайне специализированными, и их производство крайне мало – организация стремилась обеспечить себе возможность покупки данной статьи ОС посредством приобретения опциона. 31 декабря 20X1 года справедливая стоимость опциона составляет ДЕ10 млн. 1 января 20X2 года организация исполняет опцион и переводит поставщику ДЕ100 млн в обмен на статью ОС.

Какова первоначальная стоимость статьи ОС:

- (a) денежные средства в размере ДЕ100 млн, выплаченные за оборудование;
- (b) денежные средства в размере ДЕ101 млн (т.е. денежные средства в размере ДЕ1 млн, выплаченные за опцион + денежные средства в размере ДЕ100 млн, выплаченные за оборудование); либо
- (c) ДЕ110 млн (т.е. справедливая стоимость опциона в размере ДЕ10 млн, потерянная для приобретения оборудования + выплаченные за оборудование денежные средства в размере ДЕ100 млн)?

Примечание: обсуждение данного случая может быть более уместным в ходе Сессии 3.

Оценка после первоначального признания (последующая оценка)

В соответствии с пунктом 29 МСФО (IAS) 16 для каждого класса ОС организация выбирает в качестве учетной политики либо модель учета по первоначальной стоимости, либо модель переоценки.³¹ «МСФО для ОМСБ» требует использования модели учета по первоначальной стоимости (см. пункт 17.15 «МСФО для ОМСБ») – он не допускает использования модели переоценки.

³¹ Класс ОС представляет собой совокупность объединенных в группу активов схожего характера и способа использования в рамках деятельности организации.

Модель учета по первоначальной стоимости

В соответствии с моделью учета по первоначальной стоимости после первоначального признания статьи ОС как актива она учитывается по своей первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30 МСФО (IAS) 16).

Использование земли, как правило, не приводит к расходованию ее полезного потенциала. Соответственно, за рядом исключений, как в случае открытых карьеров и участков, используемых для захоронения отходов, срок полезного использования земли не ограничен, вследствие чего она не амортизируется (пункт 58 МСФО (IAS) 16). Земля с неограниченным сроком полезного использования учитывается по своей первоначальной стоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения.

Модель переоценки

В соответствии с моделью переоценки после первоначального признания статьи ОС, справедливая стоимость которой поддается надежной оценке, как актива, она учитывается по переоцененной стоимости, которая представляет собой ее справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, чтобы удостовериться, что балансовая стоимость существенно не отличается от того значения, которое было бы определено с использованием справедливой стоимости актива по состоянию на конец отчетного периода (см. пункт 31 МСФО (IAS) 16). Увеличение (или уменьшение) суммы переоценки признается как доход (или расход), классифицированный как прочий совокупный доход в отчете о совокупном доходе. Однако в той мере, в которой увеличение суммы переоценки признавалось бы как восстановление обесценения, если бы организация использовала модель учета по первоначальной стоимости (вместо модели переоценки), эта часть дохода признается в составе прибыли или убытка (см. пункты 39 и 40 МСФО (IAS) 16).

Примечание: модель переоценки для ОС отличается от модели учета по справедливой стоимости для инвестиционной недвижимости (см. МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*» и раздел 16 «*Инвестиционная недвижимость*» стандарта «МСФО для ОМСБ»).

Руководство по применению модели переоценки содержится в пунктах 31–42 МСФО (IAS) 16.

МСФО (IFRS) 13 дает определение справедливой стоимости, устанавливает в рамках одного стандарта концептуальную базу оценки справедливой стоимости и требует раскрытия информации об оценках справедливой стоимости. Применение модели переоценки требует оценки актива по справедливой стоимости на дату переоценки – для определения данного значения справедливой стоимости должны использоваться указания из МСФО (IFRS) 13.

Вопросы для обсуждения

Вопрос 1: в какой мере модель переоценки и модель учета по первоначальной стоимости обеспечивают инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов (существующих и потенциальных) полезной финансовой информацией при принятии решений о предоставлении организации ресурсов?

Среди обсуждаемых аспектов могут быть следующие:

- (a) различия между моделями;
- (b) то влияние, которое текущая информация (т.е. модель переоценки) оказывает на полезность сведений при принятии решений;
- (c) трудности при оценке справедливой стоимости уникальных статей ОС при использовании модели переоценки; и
- (d) трудности при оценке ликвидационной стоимости уникальных статей ОС при использовании модели учета по первоначальной стоимости.

Определение справедливой стоимости затрагивает цену, полученную или уплаченную в рамках сделки между участниками рынка, вследствие чего текущая рыночная цена актива, используемая в рамках модели переоценки, скорее всего, будет в большей степени отражать потенциал актива по генерированию чистых притоков денежных средств, нежели устаревшее оценочное значение, основанное на первоначальной стоимости, которое используется в модели оценки по первоначальной стоимости.

Кроме того, модель переоценки предоставляет информацию об изменениях рыночной цены актива. Эта информация может быть полезной при определении будущей возможности организации по генерированию чистых притоков денежных средств (см. пункт OB19 Концептуальных основ).

Вопрос 2: влияет ли наличие возможности выбора учетной политики (модель учета по первоначальной стоимости либо модель переоценки) на возможность потенциального инвестора или потенциального кредитора выбирать между инвестиционными альтернативами? Обоснуйте свой ответ.

Если организация может выбирать между альтернативными основами оценки, балансовая стоимость актива может существенно отличаться в зависимости от применяемой при оценке актива учетной политики. Чтобы сделать выбор в пользу одной из инвестиционных альтернатив, потенциальному инвестору или кредитору необходимо определить влияние выбранной учетной политики, тем самым обеспечивая сопоставимость (т.е. исключение влияния отличающейся учетной политики) результатов среди компаний, которые решают использовать другие основы оценки. Полезность информации при принятии решений повышается в случае, если финансовая информация организации, использующей менее уместную основу оценки, может быть скорректирована таким образом, чтобы она стала сопоставимой с информацией организации, которая использует более уместную основу оценки. Раскрытие информации об альтернативном способе, не выбранном организацией, лучше позволяет пользователям сделать допущения, необходимые для получения сопоставимой информации. Как следствие, в соответствии с пунктом 77(е) МСФО (IAS) 16 для каждого переоцененного класса ОС должно раскрываться значение балансовой стоимости, которое бы признавалось, если бы активы отражались согласно модели

учета по первоначальной стоимости. Аналогичным образом, в случае использования модели учета по первоначальной стоимости пункт 79(d) призывает раскрывать справедливую стоимость статьи ОС, если она существенно отличается от ее балансовой стоимости.³²

Амортизация

Амортизация представляет собой систематическое распределение амортизируемой величины актива в течение срока его полезного использования (см. пункт 6 МСФО (IAS) 16). При использовании модели учета по первоначальной стоимости сама концепция амортизации фактически является методикой распределения первоначальной стоимости. Она представляет потребление полезного потенциала актива. Как следствие, организация вычитает ликвидационную стоимость актива из его первоначальной стоимости (либо справедливой стоимости в случае использования модели переоценки), чтобы определить амортизируемую величину актива (см. пункт BC29 МСФО (IAS) 16). Ожидания организации об увеличении стоимости актива ввиду инфляции или иных причин не отменяют необходимости в его амортизации.

Амортизация актива начинается в тот момент, когда он достигает местоположения и состояния, необходимого для его эксплуатации в соответствии с намерениями руководства. Амортизация актива прекращается на более раннюю из следующих дат: даты, когда актив классифицируется как предназначенный для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и дата, когда признание актива прекращается. Как итог, амортизация не прекращается при простое актива либо прекращении его активного использования, если только рассматриваемый актив не является полностью амортизированным. Однако согласно методикам использования амортизации амортизационные отчисления могут быть равны нулю, пока актив ничего не производит.

Пример 26: начало и конец начисления амортизации

1 января 20X1 года организация приобретает новую единицу оборудования.

В январе происходит установка оборудования на производстве организации.

В феврале оборудование модифицируется таким образом, чтобы производить продукцию с определенной характеристикой.

В марте оборудование проверяется и проводится его тонкая настройка. К 31 марта оборудование готово к работе в соответствии со спецификациями организации.

В апреле персонал организации проходит обучение использованию нового оборудования.

³² Другой пример – когда организация выбирает модель учета по первоначальной стоимости для отражения инвестиционной недвижимости, она, тем не менее, должна раскрывать справедливую стоимость своей инвестиционной недвижимости по состоянию на отчетную дату (см. пункт 79(e) МСФО (IAS) 40). Как следствие, раскрытие информации согласно МСФО (IAS) 40 позволяет проводить сравнение на основании более уместной оценки (см. пункты B4 и B50 Основы для выводов к МСФО (IAS) 40).

В мае оборудование не функционирует, поскольку организация не осуществляет свою деятельность – персонал уходит в отпуск, а сторонние подрядчики производят ремонт и техническое обслуживание на заводе организации.

В июне оборудование функционирует на нерентабельном уровне ввиду первоначально низкого объема заказов на продукцию, производимую на нем в период пуска.

Руководство планирует равномерно потреблять полезный потенциал оборудования в течение свыше 10 лет.

31 декабря 20X5 года организация прекращает эксплуатацию производственного оборудования ввиду снижения спроса на производимую на нем продукцию. Однако оборудование поддерживается в рабочем состоянии, и организация ожидает, что его использование будет возобновлено после улучшения экономической ситуации и последующего роста спроса на продукцию (т. е. организация не закрывает завод).

1 января 20X7 года организация возобновляет эксплуатацию производственного оборудования.

31 декабря 20X8 года в ответ на незатребованное деловое предложение независимой третьей стороны организация незамедлительно продает оборудование.

Вопрос 1: когда организация должна начинать начисление амортизации оборудования?

Согласно пункту 55 МСФО (IAS) 16 организация должна начинать начисление амортизации оборудования с 31 марта 20X1 года – той даты, когда оборудование готова для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства.

Вопрос 2: когда организация должна приостановить амортизацию оборудования (если она вообще должна это делать)?

Согласно пункту 55 МСФО (IAS) 16 амортизация оборудования не приостанавливается в период временного простоя актива.

Вопрос 3: когда организация должна прекратить начисление амортизации оборудования?

Согласно пункту 55 МСФО (IAS) 16 начисление амортизации прекращается на более раннюю из следующих дат: даты, когда актив классифицируется как предназначенный для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, даты, когда прекращается признание актива, либо когда актив амортизирован в полном объеме. В данном примере начисление амортизации прекращается 31 декабря 20X8 года вместе с прекращением признания оборудования (в приведенном примере актив никогда не классифицировался как предназначенный для продажи – имела место его незамедлительная продажа в ответ на незатребованное деловое предложение – и до момента прекращения признания срок полезного использования статьи ОС составлял 10 лет, начиная с 1 января 20X1 года, т. е. актив не был амортизирован в полном объеме).

Ликвидационная стоимость

Ликвидационная стоимость актива определяется как расчетная сумма, которую организация получила бы в настоящий момент от выбытия актива, после вычета расчетных затрат на выбытие, если возраст и состояние актива уже соответствовали ожидаемым по состоянию на конец срока его полезного использования (см. пункт 6 МСФО (IAS) 16). Согласно МСФО (IAS) 16 ликвидационная стоимость должна пересматриваться как минимум по состоянию на конец каждого отчетного периода. Другими словами, ликвидационная стоимость представляет собой сумму (за вычетом затрат на выбытие), которую организация могла бы получить за актив в настоящий момент (по состоянию на отчетную дату), если бы актив уже был настолько старым и изношенным, каким он будет на тот момент, когда организация намеревается осуществить его выбытие. Как следствие, увеличение ожидаемой ликвидационной стоимости актива ввиду событий в прошлом окажет влияние на амортизируемую его амортизируемую величину, в то время как ожидания будущих изменений ликвидационной стоимости, помимо последствий ожидаемого износа, не скажутся на ней (см. пункт В29 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

Какова ликвидационная стоимость космического корабля по состоянию на 31 декабря 20X0 года в примере 27?

Пример 27: ликвидационная стоимость

31 декабря 20X0 года организация завершает строительство космического корабля для развлекательных космических путешествий. Первоначальная стоимость космического корабля составила ДЕ100 млн (без учета затрат на обязательные проверки). Организация намеревается использовать космический корабль в течение всего срока его экономического использования. Хотя организация ожидает, что она сможет продать космический корабль примерно за ДЕ10 млн по окончании срока его экономического использования, она намеревается уничтожить данный космический корабль, чтобы не дать конкурентам получить доступ к уникальной технологии, заключенной в нем. По оценкам руководства, затраты на уничтожение космического корабля составят порядка ДЕ 1 млн.

31 декабря 20X0 года руководство должно сделать оценку ликвидационной стоимости космического корабля по расчетной сумме, которую организация получила бы по состоянию на 31 декабря 20X0 года от выбытия космического корабля, после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы возраст и состояние космического корабля уже соответствовали ожидаемым по состоянию на конец срока его полезного использования (см. пункт 6 МСФО (IAS) 16). Эта оценка отличается от ДЕ10 млн, которые, как ожидает организация, она могла бы получить при продаже космического корабля по окончании срока его экономического использования – ожидания будущих изменений ликвидационной стоимости, помимо последствий ожидаемого износа, не сказываются на амортизируемой величине (см. пункт ВС29 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

Примечание: в соответствии с базовыми экономическими принципами намерение руководства по уничтожению актива не принимается во внимание при оценке ликвидационной стоимости космического корабля. Другими словами, уничтожение космического корабля представляет собой убыток от обесценения (расход) в том периоде, в котором оно происходит.

Срок полезного использования

Срок полезного использования определяется как:

- (a) период, в течение которого, как ожидается, организация сможет использовать актив; либо
- (b) количество продукции или аналогичных единиц, которое, как ожидается, будет получено организацией от актива.

(См. пункт 6 МСФО (IAS) 16.)³³

Амортизация по линейному методу приводит к постоянному размеру начислений в течение срока полезного использования актива, если ликвидационная стоимость актива не изменяется, в то время как метод начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции приводит к начислениям, размер которых основывается на ожидаемом использовании или объеме выпуска продукции (пункт 62 МСФО (IAS) 16). Организация выбирает тот метод, который лучше всего отражает ожидаемый характер потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Этот метод применяется последовательно в каждом отчетном периоде, если только не происходит изменение ожидаемого характера потребления этих будущих экономических выгод (пункт 62 МСФО (IAS) 16).

Срок полезного использования представляет собой все то время, в течение которого актив доступен для использования организацией. Как следствие, амортизация актива с ограниченным сроком полезного использования начинается в тот момент, когда его местоположение и состояние соответствуют необходимым для его эксплуатации в соответствии с намерениями руководства (см. пункт 55 МСФО (IAS) 16). Вне зависимости от того, простаивает ли он, актив амортизируется с тем, чтобы финансовая отчетность отражала потребление полезного потенциала актива, которое имеет место, пока удерживается актив (см. пункт BC31 МСФО (IAS) 16).

Поскольку балансовая стоимость актива, предназначенного для продажи, возмещается главным образом через его продажу, а не использование в будущем, учет актива, предназначенного для продажи, представляет собой скорее процесс оценки,³⁴ нежели

³³ Срок полезного использования актива отличается от срока его экономического использования. Срок экономического использования – это: либо (a) период, в течение которого актив, как ожидается, актив может быть экономически использован одним или более пользователем; либо (b) количество продукции или аналогичных единиц, которое, как ожидается, будет получено от актива одним или более пользователем (пункт 4 МСФО (IAS) 17 «Аренда»).

³⁴ Процесс оценки, определенный в МСФО (IFRS) 5, фактически ограничен учетом обесценения актива, предназначенного для продажи (и восстановлением убытков от обесценения); он не предусматривает увеличения балансовой стоимости актива, предназначенного для продажи, до значения его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

распределения (пункт BC29 Основы для выводов к МСФО (IFRS) 5). Как следствие, ОС, предназначенные для продажи, не амортизируются (см. пункт 55 МСФО (IAS) 16). Вместо этого если справедливая стоимость статьи ОС за вычетом затрат на продажу меньше ее балансовой стоимости, она учитывается по меньшей из данных сумм (см. пункт 15 МСФО (IFRS) 5).

Каков срок полезного использования космического корабля по состоянию на 31 декабря 20X0 года в примере 27?

Пример 27 (продолжение): срок полезного использования

Космический корабль разработан таким образом, чтобы он мог совершить 150 полетов в открытый космос. Однако нормы регулирования в сфере авиации требуют, чтобы данный космический корабль был выведен из эксплуатации либо по завершении своего 100-го полета в открытый космос, либо спустя 5 лет с даты его постройки – в зависимости от того, что наступит раньше. Организация намеревается использовать космический корабль в течение всего срока его экономического использования. Руководство ожидает, что доход от одного вылета будет значительно снижаться с каждым годом по мере утраты космическими путешествиями эффекта новизны. Премия, уплачиваемая первыми путешественниками столь значительна, что прогнозируется ежегодное снижение совокупной выручки наполовину.

По прогнозам руководства космический корабль совершит 5 космических путешествий в 20X1 году, 15 в 20X2 году, 20 в 20X3 году и 60 в 20X4 году, а 31 декабря 20X4 года будет выведен из эксплуатации.

Поскольку наиболее уместным к использованию является метод начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции (см. ниже), при оценке с 31 декабря 20X0 года срок полезного использования космического корабля будет составлять 100 путешествий (т.е. то количество космических путешествий, которое, по ожиданиям руководства, будет совершено посредством данного космического корабля). Ожидается, что каждое путешествие будет потреблять одну сотую полезного потенциала космического корабля. (См. ниже обсуждение и пример, касающиеся методов начисления амортизации).

Единица оценки для амортизации

Единиц оценки для амортизации отличается от единицы оценки для статьи ОС. Каждая часть статьи ОС с первоначальной стоимостью, существенной по отношению к совокупной первоначальной стоимости статьи, должна амортизироваться отдельно, поскольку амортизация статьи в целом с использованием методик приближения (например, средневзвешенный срок полезного использования статьи в целом) не даст такой амортизации, которая достоверно представляет различные ожидания организации в отношении существенных частей (см. пункт BC26 МСФО (IAS) 16).

Как следствие, только для целей оценки (т.е. не для представления и раскрытия информации) организация распределяет сумму, первоначально признанную в

отношении статьи ОС, на ее существенные части и амортизирует каждую такую часть по отдельности. К примеру, может быть уместным амортизировать планер самолета и его двигателя по отдельности.

Единица оценки амортизации обычно не требует от организации дробления статьи ОС на десятки компонентов. Руководство использует свое суждение, чтобы определить, когда эффект разделения является существенным – например, когда сроки полезного использования существенных компонентов значительно отличаются друг от друга. К примеру, находящиеся в здании лифты и установка отопления/кондиционирования воздуха могут иметь сроки полезного использования, более короткие, нежели срок полезного использования самого корпуса здания. Однако если сроки полезного использования установки отопления/кондиционирования воздуха и лифтов схожи друг с другом и ни у одного из этих элементов нет ликвидационной стоимости, они могут быть объединены и рассмотрены как отдельный компонент.

Какие компоненты космического корабля в примере 27 должны амортизироваться отдельно друг от друга?

Пример 27 (продолжение): амортизация компонентов

Государственный орган регулирования космических путешествий в той юрисдикции, где компания эксплуатирует свой космический корабль, требует в качестве условия эксплуатации космического корабля, чтобы он прошел проверку его представителями до начала коммерческих космических путешествий и чтобы впоследствии он проходил проверку каждые два года вне зависимости от количества совершенных полетов. В декабре 20X0 года была проведена первая проверка, затраты организации на которую составили ДЕ20 млн.

Хотя организация и не обязана делать этого, она намеревается заменить обивочные материалы в космическом корабле после того, как он совершит 50 полетов. Первоначальная стоимость, отнесенная на обивочные материалы, составляет порядка ДЕ100 000. Организация не намеревается проводить замену каких-либо иных компонентов космического корабля.

Поскольку компонент проверки является существенным по отношению к совокупной первоначальной стоимости космического корабля (т. е. ДЕ20 млн из ДЕ120 млн), компонент проверки должен амортизироваться отдельно от всех прочих компонентов космического корабля. Кроме того, срок полезного использования (2 года), ликвидационная стоимость (ноль) и метод начисления амортизации (линейный) компонента проверки космического корабля также существенно отличаются по сравнению с остальными компонентами.

Примечание: поскольку компонент обивочных материалов на космическом корабле является несущественным по отношению к первоначальной стоимости всего корабля (т. е. ДЕ100 000 из ДЕ120 млн), то компонент обивочных материалов не должен амортизироваться отдельно от прочих компонентов космического корабля.

Метод начисления амортизации

Чтобы распределять амортизируемую величину актива на систематической основе в течение всего срока его полезного использования в различных обстоятельствах может потребоваться использование разных методов начисления амортизации (например, линейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод начисления пропорционально производству единиц продукции). Однако используемый метод начисления амортизации должен точно отражать ожидаемый характер потребления организацией будущих экономических выгод от актива (см. пункты 60 и 62 МСФО (IAS) 16).

Метод начисления амортизации, использующий выручку, генерирование которой ожидается в результате использования актива в рамках бизнеса организации, является недопустимым методом начисления амортизации, поскольку он отражает характер генерирования экономических выгод от осуществления коммерческой деятельности в рамках бизнеса (частью которого является актив), а не потребление экономических выгод, заключенных в активе (см. Предварительный вариант стандарта «*Разъяснение в отношении допустимых методов начисления амортизации*», опубликованный в декабре 2012 года). Другими словами, потребление экономических выгод,

заключенных в активе, отражает потребление полезного потенциала актива. Это понятие в значительной степени отличается от амортизации на основании выручки.

Какой метод является наиболее уместным для начисления амортизации космического корабля по состоянию на 31 декабря 20X0 года в примере 27?

Пример 27 (продолжение): метод начисления амортизации

Наиболее уместным методом начисления амортизации является начисление пропорционально производству единиц продукции (т. е. количеству космических путешествий, которое, как ожидается, организация получит от космического корабля). Этот метод начисления амортизации наиболее близко отражает ожидаемый характер потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, поскольку ожидается, что каждое путешествие будет потреблять одну сотую полезного потенциала космического корабля.

Однако поскольку полезный потенциал компонента проверки космического корабля потребляется только на основании времени (к примеру, на него не влияет количество полетов корабля в космос), по линейному методу будет амортизироваться только компонент проверки.

Примечание: Хотя организация планирует заработать в 20X1 году более половины (т. е. 53,333 процента $\frac{8}{15}^{35}$) совокупного дохода, получение которого ожидается от космического корабля в течение срока его полезного использования (поскольку ожидается, что каждый год совокупный объем выручки от использования космического корабля будет снижаться вдвое), организация не может признать соответствующую пропорциональную часть первоначальной стоимости актива как расходы по амортизации в 20X1 году (т. е. организация не может использовать метод начисления амортизации на основании выручки).

Изменение оценочных значений

Согласно МСФО (IAS) 16 ликвидационная стоимость и срок полезного использования каждой статьи ОС должны пересматриваться как минимум по состоянию на конец каждого отчетного периода, и если ожидания отличаются от предыдущих оценок, изменение должно отражаться как изменение оценочного значения в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в оценочных значениях и ошибки».

Аналогичным образом, метод начисления амортизации, применяемый в отношении актива, также пересматривается по состоянию на конец каждого отчетного периода, и если имело место существенное изменение ожидаемого характера потребления экономических выгод, заключенных в активе, то метод изменяется, чтобы отразить этот изменившийся характер потребления выгод. Подобное изменение также является изменением оценочного значения, поскольку это изменение в методике, используемой для применения учетной политики организации с целью отражения амортизации по мере потребления будущих экономических выгод от актива (см. пункт ВС33 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

«МСФО для ОМСБ» требует пересмотра (ликвидационной стоимости, метода начисления амортизации либо срока полезного использования) *только* в случае

³⁵ 8 : 4 : 2 : 1 (т.е. в совокупности 15) отражает характер сокращения объема выручки вдвое в течение четырехлетнего периода (ожидаемый период, в течение которого организация планирует использовать космический корабль). Как следствие, $\frac{8}{15}$ отражает ту пропорциональную часть совокупного дохода, получение которой ожидается в 20X1 году.

наличия свидетельств того, что по сравнению с последней годовой отчетной датой имело место существенное изменение.

В каком размере организация признает расходы по амортизации в 20X5 году в примере 28?

Пример 28: изменение оценочных значений

1 января 20X1 года, когда организация приобрела статью ОС (первоначальная стоимость которой составила ДЕ1 млн), руководство:

- (a) сделало суждение, согласно которому начисление амортизации по линейному методу является наиболее уместным методом;
- (b) оценило срок полезного использования актива в восемь лет; и
- (c) оценило его ликвидационную стоимость в ДЕ200 000, основываясь на данных с активного рынка.

В 20X5 году руководство пересмотрело позицию в отношении данной статьи ОС следующим образом:

- (a) начисление амортизации по линейному методу посчитали наиболее уместным методом;
- (b) оценило оставшийся срок полезного использования статьи в пять лет, начиная с 1 января 20X5 года; и
- (c) сделало оценку, согласно которой ликвидационная стоимость статьи равна нулю.

1 января 20X5 года балансовая стоимость статьи ОС составляет ДЕ600 000 (т.е. ДЕ1 млн минус накопленная амортизация в размере ДЕ400 000). Поскольку оценки срока полезного использования и ликвидационной стоимости изменились в 20X5 году, амортизация за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года, составляет ДЕ120 000 (т.е. амортизируемая величина в ДЕ600 000 ÷ оставшийся срок полезного использования, равный 5 годам).

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 определяет порядок учета последствий следующих событий, которые приводят к изменению оценки текущего обязательства по выводу из эксплуатации, восстановлению окружающей среды или аналогичного обязательства, отражаемого в составе первоначальной стоимости статьи ОС:

- (a) изменение расчетного оттока ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды (к примеру, денежные потоки), необходимого для погашения обязательства;
- (b) изменение текущей ставки дисконтирования, основанной на рыночных данных, согласно определению в пункте 47 МСФО (IAS) 37 (это включает изменения временной стоимости денег и рисков, присущих обязательству); и
- (c) увеличение, отражающее факт течения времени (также обозначаемое как амортизация дисконта).

Примеры 29 и 30: изменение оценочных значений

В Иллюстративных примерах 1 и 2, которые прилагаются к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 1, но не являются его частью, показано, как учитывать изменение оценочного значения компонента первоначальной стоимости статьи ОС, который также является обязательством, в соответствии с МСФО (IAS) 37, если организация использует модель учета по первоначальной стоимости и модель переоценки, соответственно.

Обесценение

Обесценение ОС, при его наличии, определяется в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Принцип начисления обесценения в МСФО (IAS) 36 устанавливает, что актив не должен отражаться в размере, превышающем его балансовую стоимость. «Балансовая стоимость» представляет собой большее из следующих значений: справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу либо приведенная стоимость будущих денежных потоков, получение которых ожидается от актива – его ценность использования.

Требования МСФО в отношении обесценения ОС не рассматриваются в рамках данных материалов, поскольку обесценение является предметом отдельного обучающего материала по обесценению активов.

Прекращение признания

Установление связи требований МСФО (IAS) 16 (пункты 67–72) и раздела 17 (пункты 17.27–17.30) «МСФО для ОМСБ» в отношении прекращения признания с целью представления финансовой отчетности и качественными характеристиками, установленными в рамках *Концептуальных основ*.

Хотя в рамках *Концептуальных основ* предусмотрены «концепции» относительно того, когда актив должен впервые отражаться организацией в отчете о финансовом положении (критерии признания), они не содержат каких-либо положений относительно того, когда актив должен исключаться организацией из отчета о финансовом положении (критерии прекращения признания). Как следствие, критерии прекращения признания актива, определенные на уровне стандартов, не характеризуются последовательностью в рамках МСФО. В большинстве случаев определить, когда следует прекращать признание статьи ОС, довольно просто. Однако в некоторых случаях прекращение признания не обязательно происходит в том случае, когда критерии, установленные для признания определенного актива, более не соблюдаются. Более того, прекращение признания не обязательно требуется и тогда, когда признанный актив более не соответствует определению актива. Признание балансовой стоимости статьи ОС прекращается либо при ее выбытии, либо когда от ее использования или выбытия более не ожидается будущих экономических выгод – в зависимости от того, что происходит раньше (см. пункт 67 МСФО (IAS) 16).

При определении сроков признания прибыли от выбытия статей ОС применяется принцип признания выручки от продаж товаров (пункт 69 МСФО (IAS) 16).

Вопреки установленному в МСФО принципу представления информации, согласно которому расходы не могут быть зачтены против доходов (см. пункт 32 МСФО (IAS) 1), в пункте 68 МСФО (IAS) 16 оговаривается тот факт, что прибыль или убыток, возникающие вследствие прекращения признания статьи ОС, включается в состав прибыли или убытка при прекращении признания статьи (если только МСФО (IAS) 17 не требует иного в случае операций продажи с обратной арендой). МСФО (IAS) 16 также запрещает классифицировать подобную прибыль как выручку, поскольку вероятность того, что выручка от продажи товаров будет снова возникать в сопоставимом размере, как правило, выше, нежели в случае прибыли от продаж статьей ОС. Как следствие, пользователи финансовой отчетности будут рассматривать данную прибыль и поступления от продажи организацией товаров в ходе обычной деятельности по-другому при оценке прошлых результатов деятельности организации и прогнозировании будущих денежных потоков (пункт ВС35 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

В соответствии с приведенным выше Совет по МСФО пришел к выводу, что организации, обычная деятельность которых предусматривает сдачу в аренду и последующую продажу одних и тех же активов, должны признавать выручку как от сдачи в аренду, так и от продажи данных активов, поскольку представление валовой выручки от продаж, а не чистой прибыли или убытка от продажи активов будет лучше отражать характер обычной деятельности подобных организаций (пункт ВС35 Основы для выводов к МСФО (IAS) 16). Как следствие, согласно пункту 68А МСФО (IAS) 16 организация, которая в ходе своей обычной деятельности регулярно продает статьи ОС, которые она удерживала для сдачи в аренду третьим лицам, должна переводить подобные активы в состав запасов по их балансовой стоимости, когда сдача их в аренду прекращается и они классифицируются как предназначенные для продажи. В результате поступления от продажи подобных активов признаются как выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка». МСФО (IFRS) 5 не применяется, если активы, которые предназначены для продажи в ходе обычной деятельности, переводятся в состав запасов.

Пример 31: продажа

31 декабря 20X5 года организация продала станок, который используется для производства товаров, за ДЕ1 500, в то время как балансовая стоимость станка составляла ДЕ1 000 (его амортизированная первоначальная стоимость).

31 декабря 20X5 года³⁶ организация:

- (а) прекращает признание актива – ОС: станок (ДЕ1 000);
- (б) признает актив, представляющий собой полученное вознаграждение – финансовый актив: денежные средства (ДЕ1 500); и
- (с) признает доход – прибыль или убыток: прибыль от выбытия ОС (ДЕ500).

Примечание: в качестве исключения из принципа, изложенного в пункте 32 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», согласно которому взаимозачет доходов и расходов не производится (т. е. представление осуществляется в валовом виде), пункты 68 и 71 МСФО (IAS) 16 требуют представления в чистом виде (т. е. прибыль или убыток от прекращения признания статьи ОС должны включаться в состав прибыли или убытка). Более того, поскольку вероятность того, что выручка от продажи товаров будет снова возникать в сопоставимом размере, как правило, выше, нежели в случае прибыли от продаж статей ОС, организация не может классифицировать прибыль от выбытия статей ОС как выручку (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка»). Кроме того, цель, с которой организация удерживает актив, определяет, приводит ли выбытие данного актива к получению выручки либо прибыли от выбытия (например, продажа статей, предназначенных для продажи, в ходе обычной деятельности организации (запасы) приводит к получению выручки).

Пример 32: здание, предназначенное для продажи

С момента приобретения здания головного офиса руководство оценило срок полезного использования данного здания в 50 лет с даты приобретения. До принятия решения о продаже этого здания организация намеревалась эксплуатировать его в течение всего срока его полезного использования, по истечении которого, согласно прогнозам, здание не представляло бы никакой ценности. Как ожидалось, снос здания не заключал в себе существенных денежных потоков. Руководство намеревалось равномерно потреблять будущие экономические выгоды от здания в течение пятидесятилетнего срока его полезного использования.

31 декабря 20X5 года организация взяла на себя обязательства по выполнению плана продажи здания своего головного офиса и начала поиск покупателя. Организация

³⁶ Если допустить, что это та дата, на которую были выполнены все следующие условия: (а) организация передала покупателю существенные риски и выгоды, связанные с владением товаром; (б) организация не сохраняет ни продолжающегося участия в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с владением, ни эффективного контроля над проданным товаром; (с) сумма выручки поддается надежной оценке; (d) существует вероятность того, что организация получит экономические выгоды, связанные с операцией; и (е) затраты, которые были понесены или должны быть понесены в отношении операции, поддаются надежной оценке (см. пункт 69 МСФО (IAS) 16).

намеревается передать здание покупателю после того, как она освободит его. Время, необходимое для освобождения здания, не отличается от обычного при продаже подобных активов. Крайне вероятно, что здание будет продано в следующие несколько месяцев.

По состоянию на 31 декабря 20X5 года:

- (a) балансовая стоимость здания составляет ДЕ1 000 000 (первоначальная стоимость в размере ДЕ2 000 000 за вычетом накопленной амортизации в размере ДЕ1 000 000);
- (b) справедливая стоимость здания составляет ДЕ3 000 000; и
- (c) оценочные затраты на продажу составляют ДЕ300 000.

2 февраля 20X6 года организация понесла затраты в размере ДЕ250 000 при продаже здания за ДЕ3 100 000.

Вопрос 1: объясните, ссылаясь на Концептуальные основы, МСФО (IFRS) 5 и МСФО (IAS) 16, как организация должна представить выбытие здания в своей финансовой отчетности за годы, закончившиеся 31 декабря 20X5 года и 31 декабря 20X6 года.

С 31 декабря 20X5 года, когда здание становится предназначенным для продажи, оставшееся использование подлежащего продаже актива в рамках деятельности организации вторично по отношению к возмещению его балансовой стоимости посредством продажи. Как следствие, начисление амортизации прекращается, поскольку учет подобного актива представляет собой процесс оценки, а не распределения. 31 декабря 20X5 года здание должно быть переклассифицировано из состава ОС (внеоборотный актив) в категорию внеоборотных активов, предназначенных для продажи (представляется как оборотный актив, поскольку теперь здание отвечает определению такового), и оцениваться по более низкому из значений его балансовой стоимости либо справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу – теперь актив удерживается с целью реализации посредством его продажи, и оценка должна отражать этот факт. В некоторых случаях (но не в этом примере) в составе прибыли или убытка может быть отражен убыток от обесценения (если балансовая стоимость превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу) – это соответствует принципам обесценения ОС.

На 31 декабря 20X6 года организация должна признать в составе прибыли или убытка доход от выбытия актива в размере ДЕ1 850 000.

Вопрос 2: объясните, как отличался бы ваш ответ на вопрос 1 (если вообще отличался) в случае представления организацией финансовой отчетности в соответствии с «МСФО для ОМСБ».

В отличие от МСФО (см. МСФО (IFRS) 5) в «МСФО для ОМСБ» внеоборотные активы не классифицируются как предназначенные для продажи. Как следствие, согласно «МСФО для ОМСБ» организация продолжит амортизировать статью ОС с 31 декабря 2-Х5 года до момента ее выбытия 2 февраля 20X6 года. Однако в ответ на изменение способа использования здания организация, в соответствии с пунктом 17.19, пересмотрит свою предыдущую оценку ликвидационной

стоимости здания. При переоценке ликвидационной стоимости амортизация здания прекратится, поскольку его ликвидационная стоимость превысит его балансовую стоимость.

Примечание: в пункте 17.26 (который ссылается на пункт 27.9(f)) устанавливается, что план по выбытию внеоборотного актива является свидетельством, вызывающим расчет возмещаемой стоимости актива для целей проверки на предмет обесценения. Актив в данном примере не является обесцененным, поскольку его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу превышает его балансовую стоимость.

Пример 33: оставление

В октябре 20X5 года организация решает прекратить производство хлопка, которое является важным видом ее деятельности. Соответственно, она должна оставить все свои бумагопрядильные фабрики. Работа на бумагопрядильных фабриках полностью прекращается 30 июня 20X6 года.

Вопрос 1: объясните, ссылаясь на Концептуальные основы и МСФО, почему результаты деятельности бумагопрядильных фабрик и потоки денежных средств по ним рассматриваются как продолжающаяся деятельность в финансовой отчетности организации за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года.

В соответствии с МСФО (IFRS) 5 в 20X5 году бумагопрядильные фабрики не отвечают определению прекращенной деятельности (они не были проданы и не классифицированы как предназначенные для продажи). В соответствии с экономическим содержанием решения об оставлении бумагопрядильных фабрик по состоянию на 31 декабря 20X5 года (конец годового отчетного периода организации) в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» организация проводит проверку бумагопрядильных фабрик на предмет обесценения. Поскольку возмещение оставшейся балансовой стоимости актива продолжается, главным образом, посредством его продолжающегося использования (а не посредством его продажи), организация продолжает амортизировать фабрики до момента их выбытия в результате оставления.

Пример 34: выручка (представление в валовом виде) или прибыль (представление в чистом виде)

Сеть магазинов по продаже велосипедов удерживает велосипеды для сдачи в краткосрочный прокат и для продажи. Велосипеды, предлагаемые для сдачи в прокат, используются в течение двух-трех лет, а затем продаются в этих магазинах как подержанные модели.

Объясните, ссылаясь на Концептуальные основы и МСФО (IAS) 16, как организация должна представить выбытие подержанных велосипедов в своей финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года.

В ходе своей обычной деятельности организация регулярно продает подержанные велосипеды (статьи ОС), которые она удерживала для сдачи в прокат третьим лицам. Как следствие, в соответствии с пунктом 68А МСФО (IAS) 16 организация должна либо переводить подобные велосипеды в состав запасов по их балансовой стоимости, когда их прокат прекращается и они становятся предназначенными для продажи. Поступления от продажи таких подержанных велосипедов должны отражаться как выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка».^{37, 38} С позиции Совета по МСФО представление выручки от продаж в валовом виде, а не чистой прибыли или убытка от продажи активов лучше отражает характер обычной деятельности подобных организаций (см. пункт ВС35С Основы для выводов к МСФО (IAS) 16), вероятность того, что выручка от продажи подобных товаров будет снова возникать в сопоставимом размере, как правило, выше, нежели в случае прибыли от продаж статьей ОС. Как следствие, пользователи финансовой отчетности будут рассматривать данные прибыли и поступления от продажи организацией товаров в ходе своей обычной деятельности не как однократные или нерегулярные случаи выбытия активов (ОС) в ходе оценки ими результатов деятельности организации в прошлом и прогнозировании будущих денежных потоков.

³⁷ Примечание: МСФО (IFRS) 5 не применяется, когда активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, переводятся в состав запасов.

³⁸ Примечание: Совет по МСФО пришел к выводу, что требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 18 приводят к раскрытию организацией значимой для пользователей информации (см. пункт ВС35D Основы для выводов к МСФО (IAS) 16).

Представление и раскрытие информации

Установление связи требований МСФО (IAS) 16 (пункты 73–79) и раздела 17 (пункты 17.31–17.32) «МСФО для ОМСБ» к представлению и раскрытию информации с целью представления финансовой отчетности и качественными характеристиками, установленными в рамках *Концептуальных основ*.

Цель финансовой отчетности общего назначения³⁹ является базой *Концептуальных основ*. Прочие аспекты *Концептуальных основ*, включая представление и раскрытие информации, логически вытекают из цели (см. пункт ОВ1 *Концептуальных основ*).

Балансовая стоимость ОС представляется отдельной статьей в отчете о финансовом положении (см. пункт 54(a) МСФО (IAS) 1). В той части настоящих материалов, которая касается идентификации ОС (сфера применения МСФО (IAS) 16), объясняется процесс разбивки на подклассы с целью отображения информации таким способом, который является наиболее полезным для пользователей при принятии ими экономических решений (см. пункт 4.3 *Концептуальных основ*). Например, земля классифицируется на основании ее функции в бизнесе организации, чтобы представить информацию таким способом, который является наиболее полезным для пользователей при принятии ими экономических решений, ввиду чего она классифицируется как ОС (если она удерживается для использования в производстве либо поставке товаров или услуг либо в административных целях), как инвестиционная недвижимость (если она удерживается с целью получения арендных платежей, с целью прироста стоимости капитала либо с обеими этими целями) или же в качестве запасов (если она предназначена для продажи в ходе обычной деятельности). Более того, если балансовая стоимость земли (внеоборотный актив) будет возмещена, главным образом, посредством сделки продажи, а не продолжения ее использования, она классифицируется как внеоборотный актив, предназначенный для продажи (см. пункт 6 МСФО (IFRS) 5). Иногда для классификации активов требуется существенное суждение.

ОС должны разбиваться на подклассы на основании классов. Класс ОС определяется как совокупность объединенных в группу активов схожего характера и способа использования в рамках деятельности организации (см. пункт 37 МСФО (IAS) 16). Как и в случае многих МСФО, при применении принципа разбивки на подклассы необходимо использование суждения.

Если организация решает использовать модель переоценки только для некоторых из своих ОС, то весь класс ОС должен быть переоценен⁴⁰ (см. пункты 36 и 38 МСФО (IAS) 16).

³⁹ Цель финансовой отчетности заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая полезна для текущих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении организации ресурсов. Эти решения включают в себя покупку, продажу или удержание долевых и долговых инструментов, а также предоставление или погашение займов и прочих форм кредита (см. пункт ОВ2 *Концептуальных основ*).

Пример 35: принцип разбивки на подклассы (класс ОС)

У организации имеются следующие статьи ОС:

- (a) Объект права собственности А: пустующий участок земли, на котором она намеревается построить новый административный головной офис;
- (b) Объект права собственности В: участок земли, который используется в качестве полигона для хранения отходов;
- (c) Объект права собственности С: участок земли, на котором построен текущий административный головной офис организации;
- (d) Объект права собственности D: участок земли, на котором построен офис прямых продаж;
- (e) Объекты права собственности E1–E10: десять отдельных розничных магазинов и участки земли, на которых они построены;
- (f) Оборудование А: компьютерные системы в головном офисе и офисе прямых продаж, которые интегрированы с торговыми компьютерными системами в розничных магазинах;
- (g) Оборудование В: торговые компьютерные системы в каждом из розничных магазинов;
- (h) мебель и фурнитура в административном головном офисе и офисе продаж;
- (i) недвижимый инвентарь и фурнитура в розничных магазинах.

Вопросы для обсуждения

Посредством обсуждения следующих вопросов рассмотрим, должны ли приведенные выше активы отражаться как отдельные классы активов. Обоснуйте свои ответы.

Вопрос 1: должна ли земля без зданий классифицироваться отдельно от земли, на которой построены здания?

Чтобы определить, должна ли земля классифицироваться отдельно от зданий, необходимо рассмотреть характер и способ использования актива в рамках бизнеса. Пустующая земля и земля, на которой находится здание, отличаются по своему характеру – это разные классы ОС.

Вопрос 2: должна ли земля, которая используется в качестве полигона для хранения отходов, классифицироваться отдельно от пустующей земли?

⁴⁰ Одновременная переоценка (либо переоценка на постоянной основе) необходима для того, чтобы избежать выборочной переоценки в рамках класса ОС.

Цель использования земли, отведенной под полигон, отличается от цели использования пустующей земли, и поэтому она представляет собой другой класс ОС, нежели пустующая земля.

Вопрос 3: в достаточной ли степени розничные магазины организации отличаются по своему характеру от офисных зданий, чтобы рассматривать их как отдельный класс земли и зданий?

В данном случае требуется суждение – можно сказать, что все здания вносят свой вклад в одну и ту же общую цель бизнеса организации. Однако способ их использования для достижения этой цели различается, вследствие чего можно заявить, что они должны представляться как разные классы ОС. Существенность (и значительность балансовой стоимости зданий розничных магазинов и офисных зданий по отношению к совокупной балансовой стоимости земли и зданий организации) различных типов зданий может использоваться, чтобы указать руководству организации, должны ли здания розничных магазинов и офисные здания рассматриваться как отдельные классы земли и зданий, может использоваться существенность (и значительность балансовой стоимости зданий розничных магазинов и офисных зданий по отношению к совокупной балансовой стоимости земли и зданий организации) этих разных типов зданий.

Вопрос 4: поскольку компьютерное оборудование интегрировано во всей организации, должно ли оно классифицироваться как один отдельный класс активов?

Активы используются со схожей целью и имеют схожий характер, вследствие чего они, скорее всего, будут представляться в рамках одного класса ОС. По аналогии с доводами, приведенными в ходе рассмотрения вопроса 3, руководству будет необходимо использовать суждение и определить существенность оборудования, чтобы принять решение о том, должна ли классификация отличаться (т. е. должны ли активы классифицироваться в рамках отдельных классов). Интеграция оборудования во всей организации (к примеру, возможность обмена данными между компьютерами в масштабе всей организации) сама по себе не определяет, что все компьютерное оборудование такого рода представляет собой один класс ОС.

Примечание: Существенность (возможность влиять на решение основного пользователя, принятое исходя из информации в финансовой отчетности) также является важным фактором, который необходимо принимать во внимание при вынесении подобных суждений относительно классификации.

В пунктах 73–79 МСФО (IAS) 16 предписываются требования к раскрытию информации об ОС. Как правило, эти сведения раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности, и в них:

- (а) представляется информация об основе подготовке финансовой отчетности и о конкретных аспектах примененной учетной политики (см. пункт 112(а) МСФО (IAS) 1). Например, по каждому классу ОС организация раскрывает

использованную основу оценки (к примеру, модель учета по первоначальной стоимости либо модель переоценки), использованные методы начисления амортизации (к примеру, линейный метод, метод уменьшающегося остатка либо производственный метод) и сроки полезного использования (либо показатели степени амортизации).

- (b) раскрывается информация о допущениях, сделанных организацией в отношении будущего, и прочих крупных источниках неопределенности оценок по состоянию на конец отчетного периода, которые создают значительный риск необходимости корректировки значений балансовой стоимости активов и обязательств в течение следующего финансового года (см. пункт 125 МСФО (IAS) 1). К примеру, в примечаниях должны раскрываться допущения, сделанные при определении первоначальной оценки затрат на демонтаж и атомной электростанции и восстановление окружающей среды на том участке земли, где она находится, обязательства в отношении которых были взяты на себя организацией при сооружении электростанции.
- (c) в рамках основных положений учетной политики либо в иных примечаниях раскрываются суждения, кроме касающихся оценок, которые руководство сделало при применении учетной политики организации и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, отраженные в финансовой отчетности (см. пункт 122 МСФО (IAS) 1). Например, руководство могло использовать значительное суждение при принятии решения о том, является ли какое-либо конкретное и существенное здание, принадлежащее организации, объектом инвестиционной недвижимости либо же статьей ОС.
- (d) раскрывается информация, требуемая согласно МСФО, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности (см. пункт 112(b) МСФО (IAS) 1). Например, МСФО (IAS) 16 требует раскрытия, среди прочего, сведений о валовой балансовой стоимости и накопленной амортизации (агрегированной с накопленными убытками от обесценения) по состоянию на начало и конец периода, а также сверки значений балансовой стоимости по состоянию на начало и на конец периода, в рамках которой показаны:
 - (i) поступления;
 - (ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи либо включенные в группу выбытия, которая классифицирована как предназначенная для продажи согласно МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;
 - (iii) приобретения посредством объединения бизнесов;
 - (iv) увеличения и снижения, обусловленные переоценкой и убытками от обесценения, отраженными либо восстановленными в составе прочего совокупного дохода согласно МСФО (IAS) 36;
 - (v) убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка согласно МСФО (IAS) 36;
 - (vi) убытки от обесценения, восстановленные в составе прибыли или убытка согласно МСФО (IAS) 36;
 - (vii) амортизация;

- (viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности из функциональной валюты в другую валюту представления, включая пересчет иностранного подразделения в валюту представления отчитывающейся организации; и
 - (ix) иные изменения.
- (е) приводится информация, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности, но является значимой для ее понимания (например, раскрытие дополнительной информации, необходимое для достижения достоверного представления) (см. пункты 15 и 112(с) МСФО (IAS) 1).

В той части настоящих учебных материалов, которая была посвящена прекращению признания ОС, объяснялось, что:

- (а) в отличие от изложенного в МСФО принципа представления, согласно которому расходы не зачитываются против доходов, чистая прибыль или убыток, возникающие вследствие прекращения признания статьи ОС, включаются в состав прибыли или убытка;
- (б) прибыли от выбытия ОС не признаются как выручка; и
- (с) организации, обычная деятельность которых включает в себя сдачу в аренду и последующую продажу одних и тех же активов, должны отражать выручку как от сдачи активов в аренду, так и от их продажи (а не выручку только от сдачи в аренду, а чистую прибыль или убыток от продажи активов).

Изменения учетной политики, переходные положения и даты вступления в силу

Установление связи требований МСФО (IAS) 16 (пункты 14–31 и 50–53 МСФО (IAS) 8, пункты 80–81F МСФО (IAS) 16) и раздела 17 (пункты 10.8, 10.11 и 10.12) «МСФО для ОМСБ» в отношении изменений учетной политики, переходных положений и дат вступления в силу с целью представления финансовой отчетности и качественными характеристиками, установленными в рамках *Концептуальных основ*.

У пользователей финансовой отчетности должна быть возможность сравнения финансовой отчетности организации с течением времени, чтобы идентифицировать тенденции, касающиеся ее финансового положения, финансовых результатов и денежных потоков. Таким образом, в течение каждого периода и от периода к периоду применяются одни и те же положения учетной политики (см. пункт 15 МСФО (IAS) 8). Как итог, организация применяет учетную политику в отношении ОС последовательно в каждом из периодов. Однако организация изменяет свою учетную политику только тогда, когда:

- (а) такое изменение требуется согласно МСФО (к примеру, если организация впервые применяет новый стандарт или поправку к стандарту); либо

(b) изменение приводит к представлению в финансовой отчетности надежной и более уместной информации о последствиях операций, иных событиях или условиях для финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации (см. пункт 14 МСФО (IAS) 8).

Например, переход с модели учета по первоначальной стоимости на модель переоценки обеспечивает более актуальную оценку актива ОС в отчете о финансовом положении, а также более актуальную оценку амортизации.

Чтобы пользователи финансовой отчетности имели возможность сравнения финансовой отчетности организации с течением времени, базовым принципом учета изменения в учетной политике является ретроспективное применение, т. е. пересчет сравнительных значений таким образом, как будто новая учетная политика применялась организацией всегда (см. пункты 19 и 23 МСФО (IAS) 8). Однако применение критерия ограничения затрат (см. пункты QC35–QC39 *Концептуальных основ*) зачастую приводит к тому, что Совет по МСФО устанавливает определенные переходные положения в стандартах, которые создают исключения из общего принципа ретроспективного учета изменений в учетной политике (см. пункт 19(a) МСФО (IAS) 8). К примеру, первоначальный порядок учета изменения в учетной политике по ОС при переходе с модели учета по первоначальной стоимости на модель переоценки отражается как переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16, а не как изменение учетной политики (см. пункт 17 МСФО (IAS) 8). Кроме того, пункты 80–81F предписывают переходные положения и даты вступления в силу для поправок к МСФО (IAS) 16.

В пунктах 28–31 МСФО (IAS) 8 устанавливаются требования к раскрытию информации в отношении изменения в учетной политике.

Сессия 2: Задания

Задание 1

Найдите актуальный консолидированный годовой отчет какой-либо зарегистрированной на бирже группы, которая владеет основными средствами (ОС) и представляет свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО. (Годовые отчеты можно скачать непосредственно с веб-сайтов компаний). Подготовьте одностраничный краткий отчет для представления Совету директоров материнской компании, в котором обозначается полезность порядка учета и представления ОС в финансовой отчетности группы.

Задание 2

Найдите примеры статей ОС (или других материальных активов), которые сложно классифицировать (т. е. сложно определить, какой МСФО должен применяться для учета идентифицированного актива). Среди возможных источников сведений могут быть следующие:

- (a) финансовая отчетность зарегистрированных на бирже организаций, подготовленная в соответствии с МСФО;⁴¹
- (b) опубликованные регулятивные решения органов регулирования рынков ценных бумаг;
- (c) отчеты профессиональных бухгалтерских фирм; и
- (d) статьи в прессе.

Используя найденные вами примеры, поясните:

- (a) почему вы рассматриваете данные статьи как сложные для классификации;
- (b) согласны ли вы с классификацией, предложенной организацией; и
- (c) обеспечит ли иная классификация получение инвесторами, заимодавцами и прочими кредиторами (существующими и потенциальными) более полезной финансовой информации.

Обоснуйте свою точку зрения, ссылаясь на требования МСФО (IAS) 16 и других значимых МСФО.

Задание 3

Найдите примеры статей ОС, в которых имеются существенные части, требующие замены с регулярными промежутками, а также с более продолжительными и нерегулярными промежутками. Среди возможных источников сведений могут быть следующие:

- (a) финансовая отчетность зарегистрированных на бирже организаций, подготовленная в соответствии с МСФО;

⁴¹ См. Пункт 122 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

- (b) опубликованные регулятивные решения органов регулирования рынков ценных бумаг;
- (c) отчеты профессиональных бухгалтерских фирм; и
- (d) статьи в прессе.

Используя найденные вами примеры, поясните:

- (a) согласны ли вы с идентификацией организацией подобных частей, требующих замены; и
- (b) обеспечивает ли отдельный учет амортизации данных заменяемых частей получение инвесторами, заимодавцами и прочими кредиторами (существующими и потенциальными) полезной финансовой информации.

Обоснуйте свою точку зрения, ссылаясь на требования МСФО или «МСФО для ОМСБ».

Задание 4

Найдите в финансовой отчетности зарегистрированных на бирже организаций, подготовленной согласно МСФО, примеры статей ОС с различными методами начисления амортизации, сроками полезного использования и значениями ликвидационной стоимости.

Ваша задача – объяснить следующее:

- (a) согласны ли вы с оценками, сделанными теми организациями, финансовую отчетность которых вы изучили, обосновав ваши ответы;
- (b) являются ли оценки, сделанные различными организациями в отношении схожих статей ОС, последовательными, с указанием причин обнаруженных вами расхождений (если таковые имели место);
- (c) привело бы установление Советом по МСФО конкретных норм амортизации и сроков полезного использования для каждого типа ОС (к примеру, каждый год 25 процентов первоначальной стоимости компьютеров должно признаваться как расход (амортизация)) к более полному достижению цели представления финансовой отчетности общего назначения;
- (d) привело бы установление Советом по МСФО только одной модели оценки для ОС к более полному достижению цели представления финансовой отчетности общего назначения – если это так, опишите ту модель, которую вы бы выбрали, и укажите причины вашего выбора; и
- (e) та мера, в которой модель оценки, не установленная Советом по МСФО для применения в отношении ОС, могла бы обеспечить существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов полезной информацией; к примеру, может ли справедливая стоимость или первоначальная стоимость (т. е. без начисления амортизации и обесценения) давать более полезную информацию, нежели модели оценки, предусмотренные в МСФО?

Сессия 2: Задание для закрепления

Ниже приводится пример задания для закрепления, которое предназначено для повышения уровня знаний слушателей и развития у них понимания базовых суждений и оценок, необходимых для применения модели учета ОС по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 16. В рамках Сессии 2 уместна более глубокая интеграция материала данного задания с требованиями других МСФО.

20X1 год

1 сентября 20X1 года организация приобретает участок земли для промышленной застройки за ДЕ200 000 и оборудование, которое будет установлено на этом участке земли, за ДЕ1 000 000.⁴² Оборудование будет использоваться для производства химического препарата, которое будет продаваться третьим сторонам.

Прежде чем организация сможет использовать данное оборудование, оно должно быть установлено, настроено и проверено. После проверки организацией данное оборудование должно пройти осмотр и проверку со стороны органа регулирования, который подтвердит его пригодность для использования по назначению, лишь после чего оно может быть использовано для коммерческого производства. В период между 1 сентября 20X1 года и 1 декабря 20X1 года были понесены следующие затраты:

- (a) установка: ДЕ25 000 (ДЕ5 000 из этой суммы относятся к обшивке – см. ниже);
- (b) настройка: ДЕ60 000;
- (c) проверка оборудования организацией: ДЕ15 000; и
- (d) осмотр оборудования органом регулирования: ДЕ100 000.

1 декабря 20X1 года орган регулирования вынес заключение о пригодности оборудования к использованию по назначению.

Организация намеревается использовать данное оборудование для производства 100 000 единиц химического препарата. Однако для этого оборудование должно пройти основной технический осмотр органом регулирования после производства на нем 50 000 единиц продукции – это является установленным в законодательном порядке условием продолжения эксплуатации данного оборудования.

При условии устранения всех неисправностей, обнаруженных в ходе технического осмотра, орган регулирования утвердит ее эксплуатацию для производства дополнительных 50 000 единиц продукции (т.е. общий объем продукции составит 100 000 единиц). Ожидается, что после производства 100 000 единиц продукции (т.е. 50 000 единиц до осмотра и еще 50 000 после проведения осмотра) оборудование не будет иметь никакой ценности, и в соответствии с нормативными положениями в отрасли оно должно быть демонтировано, а земля, на которой оно находится, должна

⁴² Помимо земли и оборудования организация также приобретает здание и цистерны для хранения, однако для целей данного задания они не принимаются во внимание.

быть восстановлена до того состояния, в котором она пребывала до установки на ней оборудования.

Кроме того, орган регулирования установил условие, по которому облицовка резервуара в данном оборудовании должна заменяться после производства каждых 20 000 единиц продукции. Новая облицовка должна устанавливаться имеющим надлежащую квалификацию инженером, утвержденным органом регулирования.

Более того, в случае перемещения оборудования на любом этапе в течение срока его полезного использования оно должно пройти основной технический осмотр на предмет неисправностей в результате перемещения. Производство может быть возобновлено только после проведения такого осмотра.

На 31 декабря 20X1 года (конец отчетного периода) руководство делает следующие оценки в отношении оборудования:

- (a) первоначальная стоимость (в случае проведения на сегодняшний день) осмотра, который планируется провести после производства 50 000 единиц продукции на оборудовании: ДЕ100 000.
- (b) первоначальная стоимость (в случае проведения на сегодняшний день) работ, которые, как ожидается, будут необходимы после проведения осмотра при производстве 50 000 единиц продукции: ДЕ220 000.
- (c) первоначальная стоимость (в случае проведения на сегодняшний день) новой облицовки и ее установки: ДЕ140 000 (при этом ДЕ135 000 представляют собой первоначальную стоимость самой облицовки, а ДЕ5 000 – стоимость ее установки).
- (d) первоначальная стоимость принятия на сегодняшний день независимым специалистом обязательства по восстановлению земли, на которой находится оборудование: ДЕ100 000.
- (e) сумма, которую организация получила бы в случае продажи оборудования на слом по состоянию на 31 декабря 20X1 года, если бы оно уже находилось в том состоянии, которое ожидается после производства на нем 100 000 единиц продукции: ДЕ200 000.

20X2–20X5 годы

1 января 20X2 года организация начинает эксплуатацию оборудования для производства химического препарата (т. е. в течение декабря 20X1 года оборудование простаивает).

В 20X2–20X5 годах изменения в оценки руководства (первоначально сделанные 31 декабря 20X1 года) не вносились. Однако эксплуатация данного оборудования приводит к постепенному загрязнению земли, вследствие чего размер обязательства по восстановлению земли, на которой находится оборудование, возрастает приблизительно на ДЕ1 за каждую произведенную единицу продукции.

В 20X2 году на оборудовании производится 4 000 единиц продукции. В течение следующих трех лет (20X3–20X5 годы) на оборудовании производится 12 000 единиц продукции ежегодно.

В 20X4 году, после производства первых 4 000 единиц продукции в этом году, производится замена облицовки, затраты на которую вместе с установкой составили ДЕ144 000.

20X6 год

Замена облицовки производится 1 января 20X6 года; затраты на нее, включая установку, составили ДЕ148 000.

1 сентября 20X6 года, после производства на оборудовании 45 000 единиц продукции, производство временно приостанавливается на четыре месяца. Сначала орган регулирования производит осмотр оборудования, после чего на оборудовании проводится основное техническое обслуживание для устранения неисправностей и прочих проблемных аспектов, выявленных в ходе осмотра. Техническое обслуживание производится независимой третьей стороной, его первоначальная стоимость для организации составила ДЕ200 000.

31 декабря 20X6 года после завершения основного технического обслуживания орган регулирования выносит заключение о пригодности оборудования к использованию по назначению. Первоначальная стоимость осмотра для организации составила ДЕ100 000.

20X7 год

2 января 20X7 года производство с использованием оборудования возобновляется.

В 20X7 году на оборудовании производится 10 000 единиц продукции.

20X8 год

На 31 декабря 20X8 года ввиду неожиданной разработки новых технологий в конце 20X8 года первоначальная стоимость восстановления окружающей среды становится незначительной (ДЕ1). Кроме того, ввиду открытия способов альтернативного применения материала, использованного при создании оборудования, по оценкам руководства, скупщики лома металлов теперь заплатили бы организации порядка ДЕ300 000 за оборудование по состоянию на сегодняшний день, если бы оно уже находилось в том состоянии, которое ожидается по окончании срока его полезного использования (т. е. после производства на нем 100 000 единиц продукции).

После производства 5 000 единиц проводится замена облицовки, затраты на которую, включая установку, составляют ДЕ150 000.

Всего в 20X8 году на оборудовании было произведено 10 000 единиц продукции.

20X9 год

1 сентября 20X9 года ввиду ранее не предвиденных изменений в стратегических целях организации она берет на себя обязательства по выполнению плана продажи земли и оборудования независимой третьей стороне за ДЕ1 200 000.⁴³ Руководство организации объявляет об этом плане общественности и предлагает работникам, обслуживающим оборудование, выходные пособия в случае добровольного увольнения, поскольку им не будут предложены новые должности в этой организации.

В 20X9 году организация использует оборудование для производства 10 000 единиц продукции (из которых 9 000 единиц производятся до 1 сентября 20X9 года).

20Y0 год

1 марта 20Y0 года, после производства еще 2 000 единиц продукции, вследствие продажи риски и выгоды, связанные с правом собственности на оборудование, переходят от организации к независимой третьей стороне.

⁴³ ДЕ300 000 из всей цены приходятся на землю.

Вопросы:

Вопрос 1: на 31 декабря 20X1 года какова первоначальная стоимость, срок полезного использования и амортизируемая величина оборудования и земли, удерживаемых организацией? Вы можете допустить, что все статьи первоначальной стоимости считаются индивидуально существенными.

Вопрос 2: объясните, как организация обязана учитывать затраты на проводимые органом регулирования осмотры и последующее техническое обслуживание оборудования в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*». Вам не нужно подтверждать свой ответ расчетами.

Вопрос 3: объясните, как организация должна учитывать свое обязательство по восстановлению окружающей среды в соответствии с нормами регулирования в отрасли. Допустим, что последствия дисконтирования являются несущественными, ввиду чего ими можно пренебречь. Подтвердите свой ответ расчетами.

Вопрос 4: обсудите, как организация должна амортизировать оборудование в течение срока его полезного использования в соответствии с МСФО (IAS) 16. Подтвердите свои рассуждения расчетами.

Вопрос 5: рассмотрите, как ваш ответ на вопрос 4 отличался бы (если отличался вообще), если бы организация могла использовать линейный метод начисления амортизации. Вам не нужно подтверждать свой ответ расчетами.

Вопрос 6: рассмотрите, как ваши ответы на вопросы 1–5 отличались бы (если отличались вообще), если бы организация представляла свою финансовую отчетность в соответствии с «*МСФО для ОМСБ*».

Сессия 2: Задание для закрепления – предлагаемый ответ

Вопрос 1 – первоначальная стоимость

	<i>ДЕ</i>
<i>Оборудование</i>	
Цена приобретения	1 000 000
Затраты на установку	25 000
Затраты на настройку	60 000
Затраты на тонкую настройку	15 000
Затраты на первоначальный осмотр – орган регулирования	100 000
Обязательство по восстановлению окружающей среды	100 000
Первоначальная стоимость оборудования по состоянию на 31 декабря 20X1 года	1 300 000
 <i>Земля – цена приобретения</i>	 200 000

Вопрос 1 – амортизируемая величина и срок полезного использования на 31 декабря 20X1 года

<i>Оборудование</i>	<i>Компонент первоначального осмотра</i>	<i>Компонент облицовки</i>	<i>Прочие компоненты</i>	<i>Итого</i>
Первоначальная стоимость	ДЕ100 000	ДЕ140 000 ⁴⁴	ДЕ1 060 000	ДЕ1 300 000
Ликвидационная стоимость	–	–	(ДЕ200 000)	(ДЕ200 000)
Амортизируемая величина	ДЕ100 000	ДЕ140 000	ДЕ860 000	ДЕ1 100 000
Срок полезного использования	50 000 единиц	20 000 единиц	100 000 единиц	

Земля

⁴⁴ Примечание: оценена на основании стоимости замены облицовки по состоянию на 31 декабря 20X1 года.

Земля имеет неопределенный срок полезного использования, поскольку ее полезный потенциал не потребляется в ходе производственного процесса. Как следствие, земля не амортизируется.

Вопрос 2 – затраты на осмотры

1. Проведение осмотра является условием эксплуатации оборудования. Как следствие, первоначальная стоимость первого осмотра (т. е. проведенного до начала использования оборудования) является частью первоначальной стоимости оборудования (см. пункты 11 и 16 МСФО (IAS) 16).
2. Поскольку первоначальная стоимость осмотра является существенной по отношению к совокупной первоначальной стоимости оборудования, а срок его полезного использования отличается от прочих компонентов оборудования, то «часть», относящаяся к осмотру, амортизируется как отдельный компонент оборудования в соответствии с пунктом 14 МСФО (IAS) 16 (см. пункты 14 и 43–45 МСФО (IAS) 16). Оценочный срок полезного использования компонента осмотра составляет 50 000 единиц продукции, в то время как оценочный срок полезного использования компонента обшивки составляет 20 000 единиц, а всех прочих компонентов – 100 000 единиц.
3. Компонент первого осмотра амортизируется с использованием метода начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции по норме в ДЕ2 за каждую произведенную единицу продукции (т. е. $\frac{1}{50\,000} \times$ первоначальная стоимость первого осмотра, равная ДЕ100 000), поскольку данный метод наиболее близко отражает ожидаемый способ использования организацией полезного потенциала оборудования, относящегося к осмотру – т. е. $\frac{1}{50\,000}$ от полезного потенциала осмотра потребляется при производстве одной единицы продукции. Однако следующий осмотр проводится после производства лишь 45 000 единиц продукции. Как следствие, последние ДЕ10 000 из балансовой стоимости компонента первого осмотра (т. е. ДЕ2 \times 5 000 единиц полезного потенциала утрачено, поскольку осмотр был проведен ранее запланированного срока) отражаются в составе прибыли или убытка в 20X6 году при проведении второго осмотра.⁴⁵
4. При проведении осмотра в 20X6 году обязанность организации по совершению выплаты в пользу органа регулирования за данный осмотр признается как обязательство. При условии соблюдения критериев признания из МСФО (IAS) 16 – увеличении будущих экономических выгод, ожидаемых вследствие проведения осмотра (что, вероятно, будет иметь место, поскольку без этого осмотра производство прекратится после выпуска еще 5 000 единиц продукции, в то время как в случае проведения осмотра организация сможет произвести еще 50 000 единиц продукции) и возможности надежной оценки первоначальной стоимости осмотра (предположительно орган регулирования выставит организации счет с указанием определенной суммы за услугу) – происходит признание

⁴⁵ В 20X6 году имело место изменение учетной оценки (расчетный срок полезного использования), поскольку до 20X6 года организация ожидала, что осмотр будет проведен только после производства на оборудовании 50 000 единиц продукции.

соответствующего увеличения балансовой стоимости статьи ОС (актива) (см. пункт 14 МСФО (IAS) 16). Затем этот «новый» компонент осмотра статьи ОС амортизируется до нулевой ликвидационной стоимости (поскольку организация намеревается потребить весь полезный потенциал второго компонента осмотра⁴⁶) в ходе производства следующих 50 000 единиц продукции на данном оборудовании согласно намерениям руководства.

5. Таким образом, амортизация компонента осмотра за 20X7 и 20X8 годы будет составлять ДЕ20 000 ежегодно (т. е. $\frac{10\,000}{50\,000} \times$ первоначальная стоимость второго осмотра, равная ДЕ100 000).
6. В 20X9 году руководство берет на себя обязательства по выполнению плана продажи оборудования. В этот момент оборудование (в своей совокупности) переводится из состава ОС и учитывается как внеоборотный актив, предназначенный для продажи, согласно МСФО (IFRS) 5. Соответственно, в отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X9 года оборудование будет отражено по более низкому из значений – балансовой стоимости либо справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. За год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, амортизация будет отражаться в отношении компонента осмотра только с 1 января (начало отчетного периода) и до 1 сентября (дата классификации оборудования как предназначенного для продажи). Таким образом, амортизация компонента осмотра в 20X9 году составит ДЕ18 000 (т. е. $\frac{9\,000}{50\,000}$ единиц \times ДЕ100 000). В отношении последующих 1 000 единиц продукции, произведенных в 20X9 году, и 2 000 единиц продукции, произведенных в 20Y0 году, амортизация не начисляется, поскольку оборудование классифицировано как предназначенное для продажи (и не классифицировано как ОС).⁴⁷
7. Поскольку в данном примере земля и оборудование не переоцениваются при классификации как предназначенных для продажи (так как их справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, составляющая ДЕ1 200 000, превышает их балансовую стоимость), признание оставшейся балансовой стоимости компонента второго осмотра прекращается только 1 марта 20Y0 года, когда организация прекращает признание активов.

Вопрос 2 – затраты на техническое обслуживание

8. На момент начала эксплуатации оборудования у организации отсутствует существующее обязательство по техническому обслуживанию данного

⁴⁶ Примечание: Даже если бы организация намеревалась продать оборудование после его использования для производства в течение некоторого времени, его ликвидационная стоимость все равно, скорее всего, была бы равна нулю, поскольку перемещение продаваемого оборудования вызвало бы необходимость проведения еще одного осмотра.

⁴⁷ Поскольку балансовая стоимость актива, предназначенного для продажи, будет возмещена главным образом посредством его продажи, а не эксплуатации в будущем, учет актива, предназначенного для продажи, представляет собой процесс оценки, а не распределения (пункт ВС29 Основы для выводов к МСФО (IFRS) 5). Вместо этого если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу меньше балансовой стоимости актива, то он отражается по этому меньшему значению (см. пункт 15 МСФО (IFRS) 5).

оборудования. Как следствие, до момента проведения технического обслуживания организация не может признать обязательство по техническому обслуживанию оборудования.

9. Когда производится техническое обслуживание, обязанность организации по осуществлению выплаты в пользу стороны, проводящей техническое обслуживание, признается как обязательство. При условии соблюдения критериев признания из МСФО (IAS) 16 – увеличении будущих экономических выгод, ожидаемых вследствие проведения технического обслуживания (что, вероятно, будет иметь место, поскольку без этого технического обслуживания организация не получит свидетельство о прохождении осмотра, и объем будущего производства не составит 50 000 единиц продукции, как было бы в случае получения свидетельства) и возможности надежной оценки первоначальной стоимости технического обслуживания (предположительно сторона, производящая техническое обслуживание, выставит организации счет с указанием определенной суммы за услугу) – происходит признание соответствующего увеличения балансовой стоимости статьи ОС (актива).
10. Хотя первоначальная стоимость технического обслуживания надлежащим образом прибавляется к балансовой стоимости актива, она не рассматривается как ее компонент, поскольку она не является отдельной частью оборудования (см. пункт 43 МСФО (IAS) 16).
11. Затем увеличившаяся амортизируемая величина оборудования, обусловленная компонентом технического обслуживания, будет амортизирована в рамках статьи «прочие компоненты» в ходе производства расчетного оставшегося числа единиц продукции на данном оборудовании согласно намерениям руководства (т.е., вероятно, 50 000⁴⁸).

Вопрос 3 – обязательство по восстановлению окружающей среды

1. Поскольку обязательство организации по восстановлению окружающей среды возникает вследствие установки (включая проверку) оборудования, то первоначальная оценка затрат на нее составляет часть отражаемой первоначальной стоимости оборудования. Эта часть первоначальной стоимости (т.е. сумма, равная обязательству) оценивается в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (см. пункт 16(с) МСФО (IAS) 16). В данном примере (как указано в рамках Вопроса 1 выше) организация первоначально отражает ДЕ100 000 как обязательство и как актив (часть первоначальной стоимости оборудования).
2. Дополнительная обязанность по восстановлению окружающей среды, которая возникает в результате эксплуатации оборудования, учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы», поскольку организация принимает ее на себя ввиду

⁴⁸ Если допустить, что законодательство не разрешает организации производить с помощью данного оборудования более чем еще 50 000 единиц продукции (т.е. поскольку техническое обслуживание оборудования было проведено после производства только 45 000 единиц продукции, его срок экономического использования сокращается до 95 000 единиц продукции).

использования оборудования для производства запасов (см. пункт 18 МСФО (IAS) 16). В данном примере организация первоначально признает дополнительную обязанность по восстановлению окружающей среды в размере ДЕ1 за произведенную единицу продукции как обязательство (резерв) и как актив (часть этой статьи запасов).

3. Обязательство переоценивается по состоянию на конец каждого отчетного периода (в соответствии с МСФО (IAS) 37). Если соответствующая статья ОС (в данном случае оборудование) оценивается при помощи модели учета по первоначальной стоимости, то изменения в размере обязательства прибавляются к,⁴⁹ либо вычитаются из, первоначальной стоимости статьи ОС в том периоде, в котором производится их переоценка, если только сумма, вычитаемая из состава первоначальной стоимости статьи ОС, не превышает ее балансовую стоимость. Если уменьшение размера обязательства превышает балансовую стоимость статьи ОС, то излишек должен быть незамедлительно отражен в составе прибыли или убытка. Скорректированная амортизируемая величина актива амортизируется в течение оставшегося расчетного срока его полезного использования (см. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1). В данном примере по состоянию на 31 декабря 20X8 года обязательство отражается в отчете о финансовом положении в размере ДЕ165 000 (первоначальная оценка в размере ДЕ100 000 плюс ДЕ65 000 в отношении 65 000 единиц запасов, произведенных на оборудовании до этой даты). Поскольку балансовая стоимость оборудования по состоянию на 31 декабря 20X8 года превышает сумму в ДЕ99 999 (ДЕ100 000 минус ДЕ1), на которую снижается размер обязательства в отношении оборудования, вся сумма в ДЕ99 999 вычитается из балансовой стоимости оборудования.⁵⁰ Изменения в составе обязательства, возникшие в отношении запасов, учитываются согласно МСФО (IAS) 2, о чем говорится в пункте ВС6 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1. Таким образом, ДЕ65 000, относящиеся к запасам, будут списаны с непроданных по состоянию на 31 декабря 20X8 года запасов в размере ДЕ1 за каждую единицу запасов; остаток⁵¹ от ДЕ65 000 будет признан при отражении в составе прибыли или убытка. Если допустить, что по состоянию на 31 декабря 20X8 года имелось 500 единиц запасов, то ДЕ500 будут списаны с этих запасов, а ДЕ64 500 будут отражены по статье кредита при отражении в составе прибыли или убытка.

Вопрос 4 - амортизация

Существенные компоненты

1. Каждая часть оборудования, первоначальная стоимость которой является существенной по отношению ко всей первоначальной стоимости статьи (и срок

⁴⁹ Если эффект дисконтирования является существенным, то увеличение размера обязательства ввиду амортизации дисконта будет признано как финансовые затраты при отражении в составе прибыли или убытка (а не добавлено к первоначальной стоимости оборудования).

⁵⁰ Балансовая стоимость будет больше – для определения этого нет необходимости совершать какие-либо расчеты, поскольку оценочная ликвидационная стоимость больше чем ДЕ99 999.

⁵¹ Сумма изменения оценочного значения, обусловленная непроданными запасами, не может быть определена на основании представленной информации.

полезного использования либо метод начисления амортизации которой существенно отличается), амортизируется отдельно (см. пункт 43 МСФО (IAS) 16). Однако существенные части статьи, срок полезного использования и метод начисления амортизации которых совпадают, могут быть объединены в группу при определении размера начисленной амортизации (см. пункт 45 МСФО (IAS) 16). Пункт 14 МСФО (IAS) 16 также разъясняет, что осмотр рассматривается как отдельный компонент. Как следствие, компонент первого осмотра оборудования (расчетный срок полезного использования = 50 000 единиц продукции) должен амортизироваться отдельно от остального оборудования (расчетный срок полезного использования = 100 000 единиц продукции). Аналогичным образом, облицовка должна амортизироваться отдельно, поскольку ее первоначальная стоимость является существенной, а срок ее полезного использования составляет 20 000 единиц продукции.

Метод начисления амортизации

2. Организация должна амортизировать основной компонент оборудования с использованием метода начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции, поскольку данный метод наиболее близко отражает ожидаемый способ использования организацией полезного потенциала оборудования – оборудование может быть использовано для производства 100 000 единиц продукции. Однако в 20X6 году, после производства 45 000 единиц продукции, данная оценка была пересмотрена, поскольку на тот момент руководство планировало использовать оборудование для производства только дополнительных 50 000 единиц продукции (т. е. всего 95 000 единиц продукции).
3. Метод начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции также является наиболее уместным для применения в случае первоначальной стоимости первого осмотра, первоначальной стоимости последующего осмотра и первоначальной стоимости каждой из облицовок, поскольку данный метод наиболее близко отражает ожидаемый способ использования организацией полезного потенциала данных компонентов. К примеру, проведение второго осмотра обязательно после производства 50 000 единиц продукции, а общий объем возможного производства составляет 100 000 единиц.

Когда следует начинать и прекращать амортизацию оборудования

4. Хотя оборудование было готово к использованию по назначению согласно намерениям руководства с 1 декабря 20X1 года, поскольку организация использует метод начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции, амортизация всех компонентов начинается только 1 января 20X2 года (т.е. когда была произведена первая единица продукции).
5. Аналогичным образом, только ввиду использования метода начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции (расходы по амортизации возникают только при производстве каждой единицы продукции), амортизация не начисляется, пока оборудование проходит техническое обслуживание (т.е. фактически в 20X6 году начисление амортизации приостанавливается на четыре месяца).

6. 1 сентября 20X9 года организация прекращает амортизацию оборудования, когда оно переклассифицируется из состава ОС (МСФО (IAS) 16) как внеоборотный актив, предназначенный для продажи, поскольку МСФО (IFRS) 5 требует, чтобы оценка отражала ожидание того, что балансовая стоимость внеоборотного актива, предназначенного для продажи, будет возмещена в результате продажи, а не посредством производства товаров на продажу. Порядок оценки, обозначенный в МСФО (IFRS) 5, помогает существующим и потенциальным инвесторам, работодателям и прочим кредиторам оценить перспективы организации в части будущих чистых притоков денежных средств от оборудования.

Амортизация компонента осмотра оборудования

7. В 20X2–20X5 годах амортизируемая величина компонента первого осмотра в размере ДЕ100 000 (см. вопрос 1 выше) амортизируется в расчете на 50 000 единиц продукции (т.е. ДЕ2 за единицу продукции), поскольку при производстве каждой единицы продукции ожидается использование $\frac{1}{50\,000}$ полезного потенциала компонента первого осмотра. Как следствие, в 20X2 году, когда было произведено 4 000 единиц продукции, расходы на амортизацию составляют ДЕ8 000, а в каждом из 20X3–20X5 годов, когда производится по 12 000 единиц продукции, расходы на амортизацию составляют ДЕ24 000 в год.
8. В 20X6 году, когда проводится второй осмотр, признание оставшейся балансовой стоимости первоначальной стоимости предыдущего осмотра в размере ДЕ10 000 прекращается (см. пункт 14 МСФО (IAS) 16).
9. В 20X7 и 20X8 годах амортизация «нового» компонента осмотра составляет ДЕ20 000 в год (т.е. $\frac{1}{50\,000}$ единиц, производство которых ожидается на оборудовании до его продажи $\times 10\,000$ произведенных единиц \times первоначальная стоимость «нового» осмотра в размере ДЕ100 000).
10. В 20X9 году амортизация компонента осмотра составляет ДЕ18 000 (т.е. $\frac{1}{50\,000} \times 9\,000$ единиц, произведенных в 20X9 году до того, как оборудование было классифицировано как внеоборотный актив, предназначенный для продажи \times первоначальная стоимость нового осмотра в размере ДЕ100 000).
11. В 20X9 году даже несмотря на производство 1 000 единиц продукции после классификации оборудования как внеоборотного актива, предназначенного для продажи, амортизация не начисляется, поскольку оборудование классифицировано как внеоборотный актив, предназначенный для продажи.
12. В 20Y0 году амортизация не начисляется, поскольку оборудование классифицировано как внеоборотный актив, предназначенный для продажи.

Амортизация компонента облицовки оборудования

13. В 20X2–20X4 годах первоначальная стоимость изначальной облицовки оборудования, составляющая ДЕ140 000, амортизируется в расчете на 20 000 единиц продукции (т.е. ДЕ7 за каждую единицу произведенной продукции), поскольку при производстве каждой единицы продукции ожидается использование $\frac{1}{20\,000}$ полезного потенциала компонента облицовки. Как следствие, в 20X2 году,

когда было произведено 4 000 единиц продукции, расходы на амортизацию составляют ДЕ28 000. После производства первых 4 000 единиц продукции в 20X4 году капитализируется первоначальная стоимость новой облицовки, а изначальная облицовка к этому моменту является полностью амортизированной. Новая облицовка амортизируется в расчете на следующие 20 000 единиц продукции (т.е. ДЕ7,2 за каждую единицу произведенной продукции). Таким образом, в 20X4 году амортизация составляет 4 000 единиц по норме ДЕ7 за единицу плюс 8 000 единиц по ставке ДЕ7,2 за единицу, т.е. всего ДЕ85 600.

14. На момент производства 40 000-й единицы продукции в конце 20X5 года ДЕ144 000 являются полностью амортизированными по состоянию на конец 20X5 года.
15. На начало 20X6 года капитализируется первоначальная стоимость третьей облицовки. Хотя в 20X6 году оценка общего количества единиц продукции, которое будет произведено, изменяется, третья облицовка амортизируется в расчете на 20 000 единиц продукции, поскольку по состоянию на 1 января 20X6 года согласно оценкам будет произведено еще 55 000 единиц продукции. Таким образом, амортизация третьей облицовки составляет ДЕ7,4 на единицу продукции.
16. После производства первых 5 000 единиц продукции в 20X8 году капитализируется первоначальная стоимость четвертой облицовки, а третья облицовка полностью амортизирована к этому времени. На этот момент ожидается, что будет произведено еще 35 000 единиц продукции, вследствие чего четвертая облицовка амортизируется в расчете на 20 000 единиц продукции по норме в ДЕ7,5 на единицу произведенной продукции.
17. В 20X9 году амортизация компонента облицовки составляет ДЕ67 500 (т. е. 9 000 единиц продукции, произведенные в 20X9 году до классификации оборудования как внеоборотного актива, предназначенного для продажи \times амортизируемая величина в расчете на единицу продукции, которая составляет ДЕ7,5). В 20X9 году несмотря на производство еще 1 000 единиц продукции после того, как оборудование было классифицировано как внеоборотный актив, предназначенный для продажи, дальнейшая амортизация облицовки не производится, поскольку оборудование классифицировано как внеоборотный актив, предназначенный для продажи.
18. В 20Y0 году, даже несмотря на производство 2 000 единиц продукции, амортизация в отношении облицовки опять же не начисляется, поскольку оборудование классифицировано как внеоборотный актив, предназначенный для продажи.

Амортизация прочих компонентов оборудования

19. В 20X2–20X5 годах амортизируемая величина прочих компонентов оборудования в размере ДЕ860 000 (см. вопрос 1), согласно оценкам, должна быть амортизирована в расчете на 100 000 единиц продукции, производство которых при помощи рассматриваемого оборудования планируется организацией. Другими словами, ДЕ8,6 (т. е. $\frac{1}{100\,000} \times \text{ДЕ}860\,000$) распределяются на каждую из единиц продукции, производство которых посредством оборудования ожидается в 20X2–20X5 годах, поскольку при производстве каждой единицы продукции используется $\frac{1}{100\,000}$ полезного потенциала оборудования. У организации имеются четко обозначенные

намерения по замене облицовки с надлежащей периодичностью и проведению осмотра с последующим техническим обслуживанием оборудования, чтобы на нем можно было произвести 100 000 единиц продукции. Как следствие, в 20X2 году, когда производится 4 000 единиц продукции, расходы на амортизацию составляют ДЕ34 400, а в каждом из 20X3–20X5 годов, когда производится по 12 000 единиц продукции, расходы на амортизацию составляют ДЕ103 200 в год (т. е. 12 000 произведенных единиц продукции × амортизация в расчете на одну единицу продукции в размере ДЕ8,6).

20. В 20X6 году, когда проводится второй осмотр, расчетный совокупный срок полезного использования оборудования уменьшается до 95 000 единиц продукции (т. е. оставшийся срок полезного использования составляет 55 000 единиц продукции при оценке с 1 января 20X6 года) (см. вопрос 2 выше). В соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в оценочных значениях и ошибки» изменение в оценочном значении (пересмотренный срок полезного использования) учитывается перспективно путем отражения в составе прибыли или убытка в том году, в котором имело место данное изменение (20X6 год), и будущих годах, на которые данное изменение оказывает влияние (т. е. 20X7 год до момента прекращения признания оборудования) (см. пункт 36 МСФО (IAS) 8). Как следствие, в 20X6 году амортизация в соответствии с МСФО (IAS) 8 составила ДЕ46 909, при этом пересмотренное оценочное значение использовалось перспективно (т. е. оставшаяся амортизируемая величина данного компонента по состоянию на 1 января 20X6 года, равная $ДЕ516\,000 \div \text{объем ожидаемого производства в } 55\,000 \text{ единиц продукции} = ДЕ9,3818$ на каждую из произведенных 5 000 единиц продукции).
21. Первоначальная стоимость технического обслуживания была добавлена к этому компоненту в конце 20X6 года. На начало 20X7 года амортизируемая величина данного компонента составляет ДЕ669 091. Она амортизируется в расчете на 50 000 единиц продукции, что дает в 20X7 году амортизируемую величину данного компонента, равную ДЕ133 818.
22. В 20X8 году расчетная ликвидационная стоимость оборудования увеличивается с ДЕ200 000 до ДЕ300 000 (расчетные поступления в случае продажи на сегодняшний день по окончании срока его экономического использования). Изменение оценочного значения в соответствии с МСФО (IAS) 8 учитывается перспективно. Как следствие, пересмотренная ликвидационная стоимость принимается во внимание при расчете амортизации данного компонента за 20X8 год. В результате амортизация составляет ДЕ108 818, т. е. $\frac{1}{40\,000}$ единиц продукции, производство которых ожидается на оборудовании до вывода его из эксплуатации × 10 000 единиц продукции, произведенных в 20X8 году × (оставшаяся амортизируемая величина данного компонента по состоянию на 1 января 20X8 года в размере ДЕ535 273 минус увеличение расчетной ликвидационной стоимости оборудования в размере ДЕ100 000). Кроме того, по состоянию на 31 декабря 20X8 года размер резерва под восстановление окружающей среды снижается до ДЕ1. Соответственно, балансовая стоимость оборудования снижается на ДЕ99 999.
23. В 20X9 году амортизация данного компонента составляет ДЕ67 937 (т. е. $\frac{1}{30\,000} \times 9\,000$ единиц продукции, произведенных в 20X9 году до классификации оборудования как внеоборотного актива, предназначенного для продажи

× оставшаяся на 1 января 20X8 года амортизируемая величина в размере ДЕ535 273 минус изменение размера обязательства на восстановление окружающей среды и расчетной ликвидационной стоимости, составившее ДЕ199 999, минус амортизация за 20X8 год в размере ДЕ108 818).

24. В 20X9 году даже несмотря на производство 1 000 единиц продукции после классификации оборудования как внеоборотного актива, предназначенного для продажи, амортизация не начисляется, поскольку оборудование классифицировано как внеоборотный актив, предназначенный для продажи.
25. В 20Y0 году даже несмотря на производство 2 000 единиц амортизация не начисляется, поскольку оборудование классифицировано как внеоборотный актив, предназначенный для продажи

РАСЧЕТ амортизации:

	Осмотр	Облицовка	Все прочее	Итого
Первоначальная стоимость на 20X1 год (см. вопрос 1)	100 000	140 000	1 060 000	1 300 000
Расчетная ликвидационная стоимость	-	-	(200 000)	(200 000)
Амортизируемая величина	100 000	140 000	860 000	1 100 000
Амортизация, 20X2 год	(8 000)	(28 000)	(34 400)	(70 400)
Амортизация, 20X3 год	(24 000)	(84 000)	(103 200)	(211 200)
Амортизация, 20X4 год	(24 000)	(85 600) ^a	(103 200)	(212 800)
Первоначальная стоимость, 20X4 год	-	144 000	-	144 000
Амортизация, 20X5 год	(24 000)	(86 400)	(103 200)	(213 600)
Амортизируемая величина на 31/12/20X5 года	20 000	-	516 000	536 000
Первоначальная стоимость, 20X6 год	-	148 000	-	148 000
Амортизация, 20X6 год	(10 000)	(37 000)	(46 909)	(93 909)
Обесценение, 20X6 год	(10 000)	-	-	(10 000)
Первоначальная стоимость, 20X6 год	100 000	-	200 000	300 000
Амортизируемая величина на 31/12/20X6 года	100 000	111 000	669 091	880 091
Амортизация, 20X7 год	(20 000)	(74 000)	(133 818)	(227 818)
Амортизируемая величина на 31/12/20X7 года	80 000	37 000	535 273	652 273
Первоначальная стоимость, 20X8 год	-	150 000	-	150 000
Увеличение расчетной ликвидационной стоимости	-	-	(100 000)	(100 000)
Амортизация, 20X8 год	(20 000)	(74 500) ^b	(108 818) ^c	(203 318)
Изменение оценочного значения, 20X8 год	-	-	(99 999)	(99 999)
Амортизация, 20X9 год ^d	(18 000)	(67 500)	(67 937) ^e	(153 437)
Амортизируемая величина на 31/08/20X9 года	42 000	45 000	158 519	245 519
Расчетная ликвидационная стоимость	-	-	300 000	300 000
Балансовая стоимость на 31/08/20X9 года	42 000	45 000	458 519	545 519

^a Амортизация облицовки в 20X4 году = (ДЕ7 × 4 000) + (ДЕ7,2 × 8 000) = ДЕ85 600.

^b Амортизация облицовки в 20X8 году = (ДЕ7,4 × 5 000) + (ДЕ7,5 × 5 000) = ДЕ74 500.

^c Амортизация в 20X8 году = (ДЕ535 273 минус увеличение ликвидационной стоимости, равное ДЕ100 000) ÷ 40 000 × 10 000 = ДЕ108 818.

^d Амортизация в 20X9 году начисляется только в отношении 9 000 единиц продукции, поскольку после производства 9 000 единиц продукции оборудование классифицируется как предназначенное для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

^e Амортизация за 20X9 год = (ДЕ535 273 минус увеличение ликвидационной стоимости, равное ДЕ100 000 минус амортизация за 20X8 год в размере ДЕ108 818 минус изменение в составе резерва под восстановление окружающей среды в размере ДЕ99 999) ÷ 30 000 × 9 000 = ДЕ67 937.

Вопрос 5 – что если бы организация применяла линейный метод начисления амортизации?

В соответствии с пунктом 60 МСФО (IAS) 16 используемый метод начисления амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления организацией будущих экономических выгод от актива. Как следствие, метод начисления амортизации определяется. Он не выбирается (т.е. метод начисления амортизации не может выбираться в рамках учетной политики). В данном задании для закрепления определяется, что методом начисления амортизации является метод начисления пропорционально производству единиц продукции (см. вопрос 4 выше). Если бы факты и обстоятельства были иными, ввиду чего линейный метод начисления амортизации наилучшим образом отражал бы ожидаемый характер использования организацией полезного потенциала актива, то:

- (a) организация оценивала бы срок полезного использования оборудования на основании времени (т.е. количества лет, в течение которых организация намеревалась использовать полезный потенциал оборудования);
- (b) амортизация отражалась бы с 1 декабря 20X1 года (т. е. когда актив находился в местоположении и состоянии, необходимых для его эксплуатации согласно намерениям руководства);
- (c) начисление амортизации не приостанавливалось бы в 20X6 году, когда оборудование не использовалось в производстве, пока производилось его техническое обслуживание;
- (d) точно так же, как произошло в случае применения метода начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции, изменения оценочных значений, которые были сделаны в 20X8 году, привели бы к изменению значений балансовой стоимости и ликвидационной стоимости оборудования и, как следствие, изменению расходов на амортизацию, отраженных в 20X8 и 20X9 годах;
- (e) как и в случае применения метода начисления амортизации пропорционально производству единиц продукции, начисление амортизации прекратилось бы с даты, когда оборудование было переклассифицировано из состава ОС в категорию внеоборотных активов, предназначенных для продажи.

Вопрос 6 – что если бы организация использовала «МСФО для ОМСБ»?

Если бы организация составляла свою финансовую отчетность в соответствии с «МСФО для ОМСБ», она бы:

- (a) продолжила амортизировать оборудование до его выбытия 1 марта 20Y0 года. «МСФО для ОМСБ» не содержит особых положений, касающихся оценки внеоборотных активов, предназначенных для продажи. Согласно «МСФО для ОМСБ» если организация принимает решение удерживать внеоборотный актив для продажи, то необходимо проведение проверки на предмет обесценения (т. е. предоставляются сведения о возможном обесценении актива).
- (b) пересмотрела сделанные ранее оценочные значения (ликвидационная стоимость и срок полезного использования) и используемый ею метод начисления амортизации только в том случае, если бы факторы, такие как изменение способа использования актива, существенный незапланированный износ, технологические усовершенствования и изменения рыночных цен, указывали на то, что эти оценки изменились с последней годовой отчетной даты, в то время как согласно МСФО (IAS) 16 они должны пересматриваться как минимум ежегодно, по состоянию на конец каждого отчетного периода.