

Н.Е. Левченко

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Н.Е. Левченко

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Текстовое электронное издание

Иркутск
Издательский дом БГУ
2021

© ФГБОУ ВО «БГУ», 2021

УДК 657.37(075.8)

ББК 65.052.206я7

Издается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензенты канд. экон. наук, доц. Г.Г. Печенникова (БГУ)
канд. экон. наук, доц. Я.В. Путырская (БГУ)

Левченко, Н.Е. Международные стандарты финансовой отчетности :
учеб. пособие / Н.Е. Левченко. — Иркутск : Изд. дом БГУ, 2021. — [116 с.]. —
URL: <http://lib-catalog.bgu.ru>. — Текст: электрон.

Рассмотрены теоретические и практические аспекты применения Международных стандартов финансовой отчетности. Особое внимание уделено вопросам организации бухгалтерского учета хозяйственных операций в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

Для студентов магистратуры и бакалавриата, обучающихся по направлению 38.03.01 Экономика. Может быть полезно слушателям курсов по подготовке и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров.

Учебное электронное издание

Минимальные системные требования:
веб-браузер Internet Explorer версии 6.0 и более поздние, Opera версии 7.0
и более поздние, Google Chrome 3.0 и более поздние.

Компьютер с доступом к сети Интернет.

Минимальные требования к конфигурации и операционной системе компьютера определяются требованиями перечисленных выше программных продуктов.

Издается в авторской редакции

Подписано к использованию 24.09.2021.

Объем 1,38 Мб.

Байкальский государственный университет.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.

© ФГБОУ ВО «БГУ», 2021

© Левченко Н.Е., 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
1. Теоретические основы Международных стандартов финансовой отчетности	6
1.1. Основные допущения, на которых строятся МСФО	6
1.2. Основные качественные характеристики информации финансовой отчетности	8
1.3. Основные ограничения уместности и надежности информации	11
1.4. Основные элементы финансовой отчетности	12
2. Бухгалтерский учет основных средств по Международным стандартам финансовой отчетности	16
2.1. Понятие и состав основных средств по МСФО	16
2.2. Признание основных средств в качестве актива и формирование его первоначальной стоимости	17
2.3. Модель учета по переоцененной стоимости	23
2.4. Амортизация основных средств	25
2.5. Аренда основных средств.....	29
2.6. Инвестиционная недвижимость	32
3. Бухгалтерский учет нематериальных активов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности	36
3.1. Понятие и состав нематериальных активов.....	36
3.2. Оценка нематериальных активов.....	40
3.3. Амортизация нематериальных активов	44
4. Обесценение основных средств и нематериальных активов	48
4.1. Обесценение основных средств	48
4.2. Обесценение нематериальных активов	53
5. Учет договоров по строительному подряду	58
5.1. Классификация договоров подряда	58
5.2. Оценка результатов договора подряда	62
6. Учет запасов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности	66
6.1. Ключевые понятия и термины	66

6.2. Оценка запасов.....	67
6.3. Биологические активы (запасы).....	75
6.4. Разведка и оценка минеральных полезных ископаемых.....	79
Приложения	82

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время система бухгалтерского учета в Российской Федерации находится в стадии реформирования. Данный процесс продолжается с начала становления в России рыночных отношений, однако на протяжении нескольких последних лет в качестве ориентира этой реформы было избрано сближение национальной структуры учета с международными стандартами финансовой отчетности, и в результате преобразование ведения бухгалтерского учета по международным стандартам финансовой отчетности.

Цель данного издания заключается в том, чтобы объяснить смысл некоторых стандартов финансовой отчетности, рассмотреть их теоретическую основу и показать, что правила стандартов отчетности являются востребованными благодаря высокому уровню разработки их основных положений. Сегодня в режиме реального времени Россия имеет возможность наблюдать за внедрением международных стандартов именно в Европейских странах. Мы имеем уникальную возможность учиться на чужом опыте, а затем не повторить те ошибки или избежать тех трудностей.

Таким образом, в данном пособии, прежде всего, читатель поймет, а стоит ли вообще переходить на составление отчетности по международным правилам, в чем положительные и отрицательные моменты такого перехода, как учесть и в чем состоит опыт европейских стран по осуществлению данной процедуры, что необходимо сделать в России, чтобы затем переход к ведению учета по международным стандартам не был бы признан ошибкой, которую затем необходимо было бы исправлять.

Кроме того, в данном пособии излагаются отдельные вопросы организации бухгалтерского учета хозяйственных операций в соответствии с требованиями МСФО. Материал, в большинстве случаев, представлен в виде сравнения российских правил учета с правилами, которые содержатся в международных стандартах финансовой отчетности.

Читатель, который берется за изучение данного пособия, должен, по крайней мере, обладать базовыми знаниями основных правил организации финансового учета в России, он должен хорошо представлять себе принципы бухгалтерского учета и его теоретические основы, состав и структуру бухгалтерской отчетности, знать основы финансового анализа деятельности предприятия.

При этом хотелось бы заметить, что информация, представленная в настоящем издании, имеет общий характер и не может служить основанием для каких-либо действий со стороны юридического или физического лица без профессиональной консультации относительно специфики конкретных обстоятельств.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Основные допущения, на которых строятся МСФО

Международные стандарты финансовой отчетности — это мощная теоретическая база, с использованием которой предприятия могут выстраивать целостную систему бухгалтерского учета. Создатели МСФО стремились не просто установить принципы, по которым будет вестись учет того или иного объекта, но объяснить, а почему в качестве основного правила или подхода была взята та или иная процедура и прежде всего, попытались закрепить общие принципы, на которых при любых условиях должна строиться финансовая отчетность.

В данном пособии мы не будем рассматривать такие вопросы, как история возникновения МСФО, порядок их разработки и утверждения, необходимость ведения МСФО. Мы остановимся на теоретической основе МСФО, поскольку во многом этот теоретический базис является основой для понимания любого стандарта. Это прежде всего мощная теоретическая база, с использованием которой предприятия могут выстраивать систему бухгалтерского учета. Создатели МСФО стремились не просто установить принципы, по которым будет вестись учет того или иного объекта, а объяснить, почему в качестве основного правила или подхода была взята та или иная процедура.

Например, рассмотрим самую простую ситуацию. Организация X продает свою продукцию потребителю Y. Оплата производится безналичным путем. В этом случае обязательно будет иметь место временной разрыв между:

- моментом оплаты продукции;
- моментом ее отгрузки покупателю.

В какой же момент из обозначенных выше организация должна признать доход – выручку от продажи продукции — в момент ее отгрузки или в момент ее оплаты, а может быть в более ранний из моментов отгрузки или оплаты, или же, наоборот, в более поздний из моментов отгрузки или оплаты.

Если бы речь шла о нормативно-правовом регулировании со стороны какого-либо государственного органа, то можно было бы либо в законе, либо в каком-либо ином нормативном акте установить, что «моментом реализации продукции является момент ее отгрузки потребителю». Создатели же МСФО не просто предлагают решение подобной проблемы, но стремятся объяснить, а почему именно такой, а не иной подход, был выбран при решении соответствующей проблемы.

Организация вправе утверждать, что она осуществляет ведение бухгалтерского учета и формирует бухгалтерскую отчетность по международным правилам, в том случае, если ею полностью соблюдены те основные принципы, которые являются теоретической базой международных стандартов финансовой отчетности.

В документе «Концепция (принципы) подготовки и составления финансовой отчетности» прописаны основные правила и особенности.

В международной практике существуют два допущения:

- принцип начисления (accrual basis);
- принцип непрерывности деятельности (going concern basis).

Принцип начисления трактуется, как любой факт хозяйственной операции отражается в момент ее совершения, а не в случае поступления или оплаты денежных ресурсов. Таким образом, учет операций будет учтен в том отчетном периоде, в котором они имели место быть. Исключение здесь составляет учет в целях составления Отчета о движении денежных средств, который естественно не может быть построен ни на какой иной основе, кроме кассового метода.

Ярким примером применения метода начисления, является подход к признанию выручки. В соответствии с данным подходом выручка признается, если выполняются определенные условия:

- организация возложила на потребителя риски и выгоды, связанные с правом собственности;
- организация не участвует в управлении имуществом и активами в той степени, которая обычно связана с правом собственности;
- объем выручки может быть надежно определен;
- присутствует вероятность того, что выгоды в экономической среде, связанные с контрактом, поступят;
- затраты, связанные со сделкой, определены.

Таким образом, факт поступления оплаты за реализованную продукцию не является решающим при признании выручки. Обычный кредитный риск, присущий сделкам, не должен препятствовать признанию дохода. И хотя стандарт в качестве примера описывает ситуацию, когда выручка признается в момент поступления денежных средств, в подавляющем большинстве случаев выручка признается по методу начисления.

Другим примером использования метода начисления является «Вознаграждения работникам». Согласно этому стандарту вознаграждение в форме отпускных начисляется в том периоде, когда работник оказал услугу, а не когда вышел в отпуск. Такой же порядок распространяется и на начисление вознаграждений из прибыли по итогам года. Применение такого подхода обеспечивает, например, обоснованную оценку запасов в части затрат на оплату труда работникам, занятым непосредственно на производстве.

Преимущества метода начислений можно сформулировать следующим образом:

- расходы и доходы предприятия привязываются не к определенному моменту, а к отчетному периоду;

- затраты осуществляются, для того чтобы получить соответствующий доход, и этот факт определен методом начисления;
- расходы распределяются по времени, что обусловлено, получением доходов, т.е. расходы и доходы распределяются равномерно при определении финансовых результатов в каждом отчетном периоде;
- отнесение доходов и расходов способствует определению моментов образования обязательств и требований.

То есть данный принцип является более объективным, по сравнению, например, с кассовым методом.

Второе допущение, на котором строится весь фундамент МСФО, — непрерывность деятельности организации. Любая отчетность должна составляться, если только собственники организации или какое-либо структурное подразделение, не намерены, ликвидировать организацию в целом, что ведет к прекращению производственной деятельности. Собственники организации и руководство, если имеют какие-либо неопределенности, в плане функционирования организации в обозримом будущем, обязаны донести сей факт до членов трудового коллектива.

В России на уровне нормативного регулирования закреплены еще некоторые допущения, на которых строится вся система бухгалтерского учета в России.

В частности, это следующие требования:

- имущество (средства организации) и обязательства учитываются отдельно от имущества (средств организации) и обязательств владельцев этой компании и других организаций;
- сформированная учетная политика, применяется последовательно от одного отчетного периода к другому.

Данные допущения не прописаны таким образом в МСФО.

1.2. Основные качественные характеристики информации финансовой отчетности

Основные качественные характеристики, отраженные в стандартах, следующие:

- понятность (clearness);
- уместность (relevance);
- существенность (materiality);
- сопоставимость (comparability);
- осмотрительность (discretion);
- приоритет содержания над формой (substance over form);
- достоверность (reliability).

Понятность. Те информационные данные, которые представлены в отчетности, должна быть доступны пользователям. Имеется ввиду тот факт, что сотрудники должны обладать профессиональными знаниями в сфере деятельности, как хозяйственной, так и экономической, и иметь желание анализировать информацию должным образом.

Чтобы информации была полезной и нужной, она должна быть уместной для тех лиц, которые принимают стратегические решения. При этом она уместна в том случае, когда оказывает влияние на принятие экономических решений, в результате чего оцениваются настоящие, прошедшие и события будущего, и на перспективу в целом.

Уместность. Подтверждая факт информации и осуществляя прогноз на будущее, наблюдается взаимосвязь. Допустим, информация о сложившемся уровне и структуре имеющихся ресурсов имеет ценность для пользователей при осуществлении прогноза возможности организации использовать положительные возможности и, верно, реагировать на нестабильную ситуацию. Данная информация играет достоверную роль в отношении прогнозов прошлых, таких как, возможных незначительных изменений в структуре организации или каких-либо фактов хозяйственной деятельности организации.

Детальная информация о финансовом состоянии дел организации в предыдущих периодах зачастую используется для прогноза на будущее, что позитивно сказывается на перспективу. К таким аспектам можно отнести начисление дивидендов, премий, заработной платы, вариативность цен на ценные бумаги, облигации, депозитные сертификаты и возможность организации своевременно погашать свои долги. Для того чтобы иметь прогнозирующую ценность, информация должна быть своевременной, достоверной и удовлетворять потребностям пользователей. При этом эффект от прогнозирования может возрастать в результате определения способов получения информации о хозяйственных процессах прошлых лет. Например, прогноз отчета о доходах и расходах возрастает, если в процессе формирования отчета о доходах и расходах будут детально и обособлено раскрыты нестандартные и редко встречающиеся статьи.

В определенных моментах одного вида информационного сообщения достаточно, чтобы понять, уместна ли информация. Например, сообщение о новой структурной единице может повлиять на оценку рисков и возможностей независимо от существенности результатов, достигнутых новой структурной единицей.

Предположим, организация продает молоко своим потребителям. Большая часть потребителей приходит за молоком в утренние часы. Однако по договоренности с одним из клиентов организация обязательно оставляет для него два литра молока до 17:00, поскольку данный клиент не может утром приобрести молоко, а без договоренности с продавцом он просто останется без молока. Поэтому за то,

что продавец оставляет ему молоко, потребитель уплачивает ему не обычную, а повышенную цену (например, 30 р. за один литр вместо стандартных 28 р.). В этом случае организации целесообразно доход по 2 р. с каждого литра молока показывать отдельной строкой, ибо данный доход является негарантированным и не вытекает из ценовой политики организации.

Существенность. Информация признается существенной тогда, когда она не искажает финансовые показатели. Данная качественная характеристика имеет определенное значение в случае, если допущена ошибка и требуется ее исправление. Существенность — это рациональность информации, которая предполагает, что затраты на ее получение не должны быть больше, чем выгоды от ее использования. Другие авторы переводят данный термин как «соответствие».

Сопоставимость. Принцип сопоставимости для составления внутренней отчетности не должен быть проблемой для создания более уместной учетной политики. Если используемая учетная политика должным образом не уместна и не надежна и имеется более качественная альтернатива, то организации должны использовать такую учетную политику. Поскольку пользователям необходимо сравнивать финансовое положение, результаты деятельности, значимо, чтобы отчетность имела необходимую информацию за определенный период времени. Более подробно данный принцип будет проиллюстрирован в разделах, посвященных формированию отчетности в условиях инфляции и основным правилам формирования учетной политике предприятия. Заметим также, что в российском бухгалтерском учете это требование также продекларировано.

Это вообще является одной из наиболее характерных черт нашей экономической системы вообще и бухгалтерского учета в частности. Процедуры дисконтирования при проведении экономического анализа используются очень редко. Более того, в теории по экономическому анализу требования о дисконтировании показателей также практически не встречаются. Гораздо больше внимания данным вопросам уделяется в теории и практике финансового менеджмента, где дисконтирование выступает одним из основных инструментов. Причем следует заметить, что для России с ее сохраняющейся инфляцией на уровне 10–15 % в год, по официальным данным службы государственной статистики, дисконтирование и осуществлении процедур для приведения показателей в сопоставимый вид гораздо более актуально, нежели для развитых стран Европы, Азии, Америки с их уровнем инфляции в 1–5 %.

Осмотрительность. При формировании отчетности у организаций возникают определенные сложности при отражении нечетких явлений и условий, таких как вероятный срок полезного использования основных фондов или нематериальных активов, возможные гарантийные обязательства. Осмотрительность — это прежде всего ненарушение правил при составлении расчетов, требуемых в

соответствии с законодательством. В рамках соблюдения данного принципа также непозволительно осознанно занижать величину активов и доходов и, соответственно, повышать величину обязательств и расходов.

Достоверность. Данный принцип является очень важным, а поэтому стандарты в отношении достоверной информации устанавливают еще и четкий перечень требований, которым должна удовлетворять достоверная информация.

Правдивое представление — это тот фактор, который обязывает правдоподобно отражать все свершившиеся хозяйственные процессы. Данный принцип присутствует и в Международных стандартах финансовой отчетности, и в Концепции и развития бухгалтерского учета в рыночной экономике, однако его действие не следует абсолютизировать и стремиться в любом случае добиться соответствующей правдивой информации, поскольку в этом случае может нарушаться, например, критерий рациональности представленной информации, т.е. когда затраты на ее сбор превышают те выгоды, которые можно получить от использования этой информации.

Приоритет содержания над формой — это важнейший принцип, по которому наиболее часто и формируются отличия между учетом в России и учетом по международным правилам. В применении принципа преобладания экономической реальности над законодательной формой информационное поле должно правдиво и реально отражать операции и различные факты хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская служба любого предприятия на первый план выдвигает процедуру оформления хозяйственного факта, а уже потом руководствуется его содержанием. Бухгалтерской службе в данном случае отводится роль исполнителя нормативных актов и различных инструкций.

Таким образом, мы приходим к сознанию того, что каждый из принципов нельзя рассматривать отдельно друг от друга. Их необходимо оценивать в системе, поскольку чрезмерное внимание к какому-либо одному принципу неизбежно ведет к тому, что некоторые другие принципы или даже допущения могут оказаться невыполнимыми.

1.3. Основные ограничения уместности и надежности информации

Ограничение по своевременности предполагает, что в результате несвоевременности представления информации уместность будет потеряна. Для своевременного представления информации часто бывает необходимо отчитываться до того, как все экономические операции окажутся доступными, тем самым уменьшается надежность. С другой стороны, если отчетность по каким-либо причинам сформирована не вовремя, но при этом достоверна и надежна, она становится не полезной и не объективной. Равномерность между уместностью и

надежностью, является тот факт, как правильно и грамотно удовлетворить потребности пользователей для оптимального экономического решения — за счет наиболее оперативной информации или же за счет наиболее точной информации.

В рамках деятельности организации неопровержим тот факт, что информация, полученная вовремя, актуальна. Если информация получена с опозданием и при этом она надежна и достоверна, она становится не нужной и не востребованной.

Допустим, в России предприятие решило привлечь банковский кредит по состоянию на 20 февраля отчетного года. В большинстве случаев для оценки кредитоспособности потенциального заемщика, банк воспользуется данными бухгалтерской отчетности. Однако, поскольку в России действует правило, что финансовая отчетность за предыдущий финансовый год должна быть подготовлена в течении первого квартала года, следующего за отчетным, то соответственно по состоянию на 20 февраля заемщик, скорее всего, предоставит в банк отчетность, сформированную по состоянию на 30 сентября предыдущего года. Естественно, вряд ли данную информацию стоит считать своевременной и вряд ли она будет удовлетворять критерию уместности информации — зачем банку рассчитывать финансовые коэффициенты платежеспособности, деловой активности, рентабельности, если в любом случае эти данные окажутся неактуальными?

В результате критерии своевременности и надежности различны по своему назначению. В некоторых ситуациях присутствует факт своевременно полученной информации, но при этом нет уверенности в ее надежности.

По международным правилам, прослеживается разногласие в понимании данных терминов, т.е. если информация поступает с опозданием, то она неуместна, а надежна только в случае своевременного поступления, хотя в некоторых случаях отчет составляется до выяснения многих аспектов операций. И, в противоречие, если составление отчета отложено до выяснения определенных моментов, информация будет надежной, но не полезной в данной ситуации.

Объективно оценивая полезность различного рода информации, следует сделать вывод о том, что должно соблюдаться балансовое равенство между уместностью и надежностью. На практике такое балансовое равенство не всегда прослеживается, что негативно сказывается для объективной оценки содержания бухгалтерской информации.

1.4. Основные элементы финансовой отчетности

Главная целевая установка Международных стандартов — это обеспечение пользователей правдивой, надежной информацией об имуществе предприятия, о деятельности предприятия в целом. Важнейший аргумент для понимания основ ведения бухгалтерского учета, согласно международным правилам, —

правильное понятие основных элементов. Существуют как минимум две основные процедуры, которые должны выполняться: признание; оценка.

Признание — это процесс включения в отчетность статьи, отвечающей определению элемента и соответствующей критериям признания. При этом следует заметить, что если статья отвечает критериям признания, то она должна быть обязательно показана в отчетности (если она отвечает требованию существенности). Раскрытие информации о данной статье в Примечаниях к отчетности не может быть заменой ее признания и отражения в отчетности.

Экономические понятия, которые представлены в отчетности предприятия, следующие:

- активы;
- обязательства;
- капитал;
- доходы;
- расходы.

Активы — это средства, которые принадлежат предприятию на праве собственности, используются в производственном процессе, а также для управления компанией в целом, от использования которых планируется получение экономической выгоды. Актив является таковым, если стоимость его достоверно определена. То есть в любом случае необходимым является тестирование актива на соответствие его критериям признания.

Актив не признается, когда затраты понесены, и при этом маловероятно, что возможно получение экономических выгод от таких расходов осуществится.

Активы — это ресурсы, контроль над которыми возложен на организацию, и организация использует данное имущество для собственных целей.

Актив признается как оборотный (краткосрочного характера) в случае, когда соблюдаются следующие правила:

- если он предназначен для продажи;
- если потребляется в течении срока, менее одного года;

Краткосрочные и долгосрочные активы, отличаются по срокам, если период эксплуатации более одного года, то актив признается долгосрочным, если период использования менее одного года, то это актив краткосрочный.

Обязательства — это задолженность компании, при которой происходит уменьшение ресурсов, в результате возникновения задолженности, которую следует погасить. Оно признается в отчете о финансовом положении только при одновременном выполнении трех критериев признания:

- оно отвечает определению обязательства;
- вероятен отток экономических выгод в будущем;
- величину обязательства можно надежно оценить.

Классическим примером обязательства является кредиторская задолженность перед поставщиком.

Исходя из определения обязательства в МСФО, обязанность — это та процедура, при которой у организации нет возможности избежать факта оплаты по счетам, возникновение которого, происходит в определенный момент перед контрагентами.

В роли другой стороны признаются:

- физические или юридические лица;
- налоговые органы;
- различные фонды;
- контрагенты;
- группы организаций;
- общество в целом.

Различного рода обязанности имеют место быть при наличии:

- соглашения между сторонами;
- условий законодательных требований.

Такого рода требования оформляются документально и своевременно. Они юридически закреплены для стороны или сторон, перед которыми они есть.

При этом обязанности возникают в результате:

- определенной деловой политике в компании организации;
- действующей политической власти;
- заявлений от конкретных лиц.

Пример возникновения обязательства: компания заключила договор на поставку определенного вида продукции, в котором указано, что оплата по счету должна быть осуществлена в момент отгрузки продукции. Соответственно, у предприятия покупателя возникает обязательство по оплате в этот период времени.

Капитал — это собственный источник предприятия, который авансирован в бизнес фирмы, с целью получения доходов в будущем. Это одна из сложных объясняемых экономических категорий. На сегодняшний день существует множество интерпретаций данному понятию и все они разнятся между собой. Это приводит к противоречивой трактовке: «капитал организации», «личный капитал», «капитал акционеров», «заемный капитал привлеченный в бизнес», «основной капитал» и пр.

По принципам международных правил, трактовка капитала воспринимается как чистые активы компании. В результате этого раздел баланса, который отражает «собственные источники средств» организации, по-английски именуется «equity», что признается как «доля», а по смыслу — «доля участников бизнеса» в капитале компании.

В массовом понимании на русском языке термин определен как «капитал». Заметим, что в литературе экономического назначения трактовка понятия капитала (capital) как остаточной доли учредителя (equity) соответствует бухгалтерскому подходу.

Прежде всего отметим, что данное определение отвечает следующему уравнению баланса:

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Капитал.}$$

Таким образом, во-первых, следует отметить, что уделяется очень большое внимание теоретическим основам признания активов, обязательств и капитала. Причем достаточно интересно, что хотя в российской теории бухгалтерского учета, традиционно, большое внимание уделялось терминологии, тем не менее, в нормативных документах так и остались неопределенными обозначенные выше элементы отчетности. Во-вторых, необходимо уделить определенное внимание тому балансовому уравнению, которое можно сформировать исходя из приведенных выше определений элементов отчетности.

Доходы — это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитал.

Можно отметить, что и в российских стандартах приводится в целом аналогичное понятие данного термина. В ПБУ 9/99 дано следующее определение: «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)». То есть определения можно считать тождественными.

Во многом аналогичны и определения расходов. Так, согласно Принципам, расходы — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

ПБУ 10/99 утверждает, что расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1. Понятие и состав основных средств по МСФО

IAS-16 «Основные средства» — стандарт, который используют предприятия по учету объектов основных средств. Его цель заключается в определении порядка учета основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций. Главным условием учета основных средств являются отнесение имущества к активам компании, достоверное формирование стоимости по балансу, правильное начисление амортизации и определение убытка от обесценения.

Рассматривая нормы данного законодательного акта, мы наблюдаем, что он применяется не ко всем активам, есть исключения. Не используется он по следующим объектам:

- по имуществу, которое предназначено для продажи, если деятельность фирмы прекращена;
- по имуществу в виде активов биологического характера — деятельность организаций в этом случае носит сельскохозяйственную направленность;
- по имуществу, при помощи которого проводится разведка полезных ископаемых определенного назначения;
- по имуществу, где имеется право пользования недрами земли.

В соответствии с нормами законодательного акта к материальным активам относят:

- активы, которые используются в производственной деятельности, могут быть полезны при поставке товаров, используются при аренде имущества, в административно-управленческих целях;
- срок полезности не может быть менее одного года.

Признание объекта как основного средства происходит в тот момент, когда он фактически используется организацией.

Если основные фонды экономически невыгодны, то они не признаются основными средствами и вообще не признаются активом, а затраты на него признаются расходами.

- В МСФО нет стоимостного лимита включения объектов в состав основных средств;
- МСФО не содержит общих положений относительно определения границ объекта основных средств. Каждая организация устанавливает эти границы

самостоятельно, основываясь на профессиональном суждении бухгалтера или иного должностного лица.

При принятии объекта к учету по нему должен быть установлен срок полезности:

- это тот временной период, в течение которого объект будет использован организацией по прямому назначению;
- определено количество выпущенной продукции, которое организация планирует получить в результате эксплуатации имущества.

Срок полезности может не совпадать со сроком экономической службы, поскольку в экономической трактовке это два разных понятия.

2.2. Признание основных средств в качестве актива и определение его первоначальной стоимости

Актив признается объектом в результате следующих событий:

- есть вероятность, что компания получит экономическое вознаграждение, в процессе эксплуатации;
- оценка объекта будет достоверно и надежно оценена.

Некоторые статьи, такие как комплектующие части, резервное оборудование, имущество на консервации и вспомогательные объекты, признаются в отчетности только в том случае, если они подпадают под трактовку основных средств. Если данный факт не имеет места, они признаются запасами. Поэтому следует конкретно рассматривать каждую сложившуюся ситуацию и требуется профессиональное суждение специалиста. В результате чего правильно будет объединение нескольких объектов в группы и использовать параметры агрегированной стоимости.

Организация должна оценивать все свои затраты, относящиеся к основным средствам, руководствуясь настоящим принципом признания, по мере возникновения таких затрат. Такие затраты включают затраты, понесенные первоначально в связи с приобретением или строительством объекта основных средств, а также затраты, понесенные впоследствии в связи с достройкой, частичным замещением или обслуживанием этого объекта. Первоначальная стоимость объекта основных средств может включать затраты, понесенные в связи с арендой активов, которые используются для строительства, достройки, частичного замещения или обслуживания объекта основных средств, например, амортизацию активов в форме права пользования.

Первоначальные затраты: приобретение объектов основных средств может осуществляться в целях обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды. Хотя приобретение таких объектов и не приводит непосредственно

к увеличению будущих экономических выгод от использования конкретного существующего объекта основных средств, оно может быть необходимо для получения организацией будущих экономических выгод от использования других ее активов. Такие объекты основных средств удовлетворяют критериям признания в качестве активов, поскольку они позволяют организации извлекать будущие экономические выгоды от связанных активов, превышающие выгоды, которые могли бы быть получены, если бы такие объекты не были приобретены. К таким объектам можно отнести:

- абиотические приборы;
- анемометры и термоанемометры;
- счетчики сжатого воздуха;
- газоанализаторы и др.

Последующие затраты: в соответствии с принципом признания, если организация планирует проведение ремонтных работ (краткосрочного характера), такого рода затраты в стоимости объекта учитываться не должны. Они рассматриваются как убытки или текущие расходы. Чаще всего к ним относят:

- заработную плату технического персонала;
- стоимость запасных частей и комплектующих изделий;
- мелкие затраты, которые позволяют восстановить объект для пригодности в эксплуатации.

Определенные объекты основных средств могут претендовать на замену, поскольку пришли в негодность. Например, бойлер может требовать смены элемента нагрева, магниевого анода или термостата, а речной буксир, например, смены буксирного каната или ходовой рубки. В некоторых случаях имущество организации может быть приобретено для замены периодической (нерегулярной), например, замена сантехники или канализационных труб, в случае неисправности.

При признании актива в качестве объекта основного средства он имеет первоначальную стоимость. Она включает в себя следующие элементы:

- стоимость приобретения, которая определяется с учетом налогов, которые не подлежат возмещению, экспортные пошлины;
- различного рода затраты по транспортировке до назначенного места, и приведение имущества до стадии готовности к эксплуатации, соблюдая все технические параметры;
- величину затрат на разборку оборудования, снос или ликвидацию сооружений, демонтаж, размонтирование, оценку устойчивости строения, подготовку подъездных путей и т.д.

В практике действующих предприятий есть характерные затраты, которые включать в стоимость имущества (первоначальную) нельзя:

- это расходы, связанные с обновленным производственным комплексом;
- это расходы по рекламе новых продуктов или услуг;
- это затраты, связанные с обновлением новой клиентской базой, повышения квалификации сотрудников по различным направлениям;
- обязательные расходы, которые возникают в связи с управлением компании.

Объекты основных средств могут быть приобретены в обмен на другие аналогичные активы, либо в обмен на сочетание монетарных и немонетарных активов. Первоначальная стоимость такого объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда: операция обмена не имеет коммерческого содержания или ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддаются надежной оценке. Таким образом, при получении основных средств по договору мены, их стоимость определяется:

- при аналогичном обмене → по балансовой стоимости переданных ценностей;
- при неаналогичном обмене → по справедливой стоимости полученных ценностей.

Справедливая стоимость объекта основного средства — это стоимость объекта между:

- независимыми;
- информированными;
- желающими совершить сделку сторонами.

Рассматривая сделки между материнскими и дочерними компаниями — может быть совсем не рыночная стоимость.

Самое близкое из нашей практики — это рыночная стоимость. Аналогичность обмена определяется не по стоимости, а по характеру использования переданных или полученных ценностей.

Однако полученные активы должны тестироваться на обесценение, и если их справедливая стоимость будет выше возмещаемой стоимости, то по объекту признается убыток от обесценения, который показывается в отчетности.

Рассмотрим пример.

Организация обменивает три цветных принтера с первоначальной стоимостью 8 000 р. за единицу и остаточной стоимостью 6 000 р. за единицу на два лазерных принтера с текущей справедливой стоимостью 10 000 р. за единицу. Определить оценку одного полученного лазерного принтера и финансовый результат от операции обмена.

- при условии обмена аналогичного стоимость лазерного принтера составит 9 000 р., финансовый результат = 0;

– при условии обмена неаналогичного стоимость одного лазерного принтера составит 10 000 р., финансовый результат = 2 000 р.

При определении оценки полученного имущества учитывается корректировка денежными средствами или иными активами.

Рассмотрим пример.

Организация обменивает один сварочный аппарат на другой. Первоначальная стоимость переданного сварочного аппарата составляет 30 тыс. р., остаточная стоимость — 20 тыс. р. Текущая справедливая стоимость полученного аппарата — 24 тыс. р., дополнительно второй стороне сделки уплачивается 3 тыс. р. Определить оценку полученного сварочного аппарата и финансовый результат от операции обмена.

1. При условии аналогичного обмена стоимость нового сварочного аппарата составит 23 тыс. р.

2. При условии неаналогичного обмена стоимость признается справедливой и составит 24 тыс. р.

3. Финансовый результат в процессе бартерной сделке равен 1 тыс. р.

По правилам стандартов важен момент профессионального суждения бухгалтера. Только он компетентен определять процедуру бартерной сделки в плане аналогичности обмена или его неаналогичности.

Рассмотрим пример.

Организация меняет шкаф несгораемый на сейф. Остаточная стоимость несгораемого шкафа — 40 тыс. р., справедливая стоимость полученного сейфа — 45 тыс. р. Вместе с полученным сейфом за операцию обмена осуществляется доплата в размере 8 тыс. р. Определить стоимость полученного сейфа и финансовый результат от операции обмена.

1. При условии аналогичного обмена стоимость полученного сейфа составит 32 тыс. р.

2. При условии обмена неаналогичного стоимость составит 45 тыс. р.

3. Финансовый результат в процессе бартерной сделки равен 13 тыс. р.

В МСФО отсутствует указание на порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, полученных безвозмездно, в то время как в российской теории и практике данный вопрос и регулируется достаточно подробно, и разработан очень глубоко. Такое слабое внимание безвозмездному получению актива в МСФО объясняется тем, что собственно операции по безвозмездному получению являются абсолютно нетипичными для рыночной экономики, поэтому МСФО относят вопрос определения стоимости подобных активов к сфере профессионального суждения бухгалтера. При этом по общему правилу бухгалтер должен оценить актив по справедливой стоимости, а также тестировать

его на обесценение. То есть в результате итог должен быть аналогичен итогу в российской системе учета, где актив предлагается учитывать по рыночной цене.

Первоначальная стоимость актива при отсрочке платежа определяется по дисконтированной величине будущих потоков, приведенных к моменту признания объекта. Дисконтирование осуществляется по правилу сложных процентов и должно основываться на наиболее вероятных ожиданиях.

Рассмотрим пример.

Организация получила объект основного средства в феврале 2020 г. Оплата объекта по договору предусмотрена в мае 2020 г., сумма оплаты — 2 400 тыс. р., годовая норма % → 107,36 %. Определить стоимость основных средств при его признании и величину расходов на %.

Стоимость основного средства определена в 2 000 тыс. р.

$107,36 \% + 100 : 100 = 2,0736$ – коэффициент для расчета.

Расходная величина на % = 2 400 тыс. р. – 2 000 тыс. р. = 400 тыс. р.

Д 08/4 К 76 — 2 000 р.

Д 76 К 51, 50 — 2 400 тыс. р.

Д 91/2 К 76 — 400 тыс. р.

Расходы на % как правило признаются равномерно в течение всего срока, на который представлена отсрочка платежа.

При приобретении основных средств с использованием государственной помощи, их оценка определяется одним из двух возможных способов:

- по общей сумме денежных средств, уплаченных за объект;
- по величине собственных средств, оплаченных за объект.

Рассмотрим пример.

Авиакомпания приобрела самолет за 30 млн р. Поскольку самолет будет использоваться на убыточных социально значимых линиях, то бюджет выделяет субсидию на его приобретение в сумме 10 млн р. (при условии соблюдения срока полезного использования). Определить оценку приобретения самолета двумя способами.

Рассмотрим первый способ, который аналогичен российской практике:

1. Принято решение о целевом финансировании $\Sigma = 10$ млн р. Д 76 К 86.
2. Получены средства целевого финансирования $\Sigma = 10$ млн р. Д 51 К 76.
3. Приобретен самолет $\Sigma = 30$ млн р. Д 08/4 К 60.
4. Принят к учету $\Sigma = 30$ млн р. Д 01 К 08/4.
5. Перечислены денежные средства $\Sigma = 30$ млн р. Д 60 К 51.
6. Величина средства целевого финансирования отнесена на доходы будущих периодов $\Sigma = 10$ млн р. Д 86 К 98.

Рассмотрим второй способ, который в российской практике не существует:

1. Принято решение о целевом финансировании $\Sigma = 10$ млн р. Д 76 К 86.

2. Получены средства целевого финансирования $\Sigma = 10$ млн р. Д 51 К 76.

3. Приобретен самолет $\Sigma = 30$ млн р. Д 08\4 К 60.

4. Принят к учету $\Sigma = 20$ млн р. Д 01 К 08\4.

5. Перечислены денежные средства $\Sigma = 30$ млн р. Д 60 К 51.

6. Величина средства целевого финансирования отнесена на вложения в объект $\Sigma = 10$ млн р. Д 86 К 08/4. В данном случае стоимость самолета составляет 20 млн р.

При приобретении объекта за счет целевых заемных средств процент включаются в стоимость инвестиционного актива исходя из:

– меньшей из суммы — сумма кредита и суммы, израсходованной на приобретения объекта;

– меньшей из ставок — ставка % по кредиту и норма % в экономике (см. R дисконтирования)

Рассмотрим пример.

Цена приобретения основных средств = 100 тыс. р.

Для приобретения объекта организация выпускает облигацию с номиналом 80 тыс. р. По облигации начислен купонный доход в размере 12 тыс. р. в месяц в течение всего срока ее обращения. Между моментом приобретения объекта и его вводом в эксплуатацию купонный доход был начислен один раз. Норма % в экономике превышает ставку % по облигации. Определить сумму %, на которая может быть капитализирована в стоимость основных средств (т.е. включается в стоимость).

Поскольку сумма заемных средств меньше, чем стоимость основных средств, то все проценты, начисленные по облигации, включаются в стоимость объекта.

Рассмотрим пример.

При приобретении объекта основных средств его стоимость определена в 100 тыс. р.

Для приобретения объекта организация выпускает облигацию с номиналом 120 тыс. р. По облигации начислен купонный доход в размере 12 тыс. р. в месяц в течение всего срока ее обращения. Между моментом приобретения объекта и его вводом в эксплуатацию купонный доход был начислен один раз. Норма % в экономике превышает ставку % по облигации. Определить сумму %, которая может быть капитализирована.

Процент включения в стоимость основного средства = $12 \text{ тыс. р.} / 120 \text{ тыс. р.} \times 100 \text{ тыс. р.} = 10 \text{ тыс. р.}$, т. е.

Д 08/4 К 66 $\Sigma = 10$ тыс. р. стоимостной показатель.

Д 91/2 К 66 $\Sigma = 2$ тыс. р. величина расходов.

Если для приобретения объектов используется несколько источников заемных средств, то проценты включаются в стоимость объекта исходя из средневзвешенной ставки процента по кредитам.

2.3. Модель учета по переоцененной стоимости

Регулярность переоценки предусмотрена действующим стандартом, при этом нормами стандарта определено, что изменения стоимости по балансу не должно быть значительным.

Когда актив принят как объект основных средств и его справедливая стоимость надежна и справедлива, он учитывается по переоцененной стоимости, которая является его справедливой стоимостью в период переоценки с учетом вычитания амортизации и убытков.

Переоцениваться объекты основных средств могут по МСФО двумя способами:

- 1-й способ аналогичен российскому подходу — переоценке подлежит и первоначальная стоимость, и накопленная амортизация;
- 2-й способ — сумма накопленной амортизации элиминируется (исключается) против остаточной стоимости.

Рассмотрим пример.

Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 1 тыс. р. Ликвидационная стоимость равна 0 р. (организация планирует использовать объект до полного физического износа). Срок полезного использования составляет 5 лет. Через 2 года после начала эксплуатации объект переоценивается по рыночной стоимости (без учета изношенности) с коэффициентом 1,2 (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Расчет стоимости объекта после переоценки

Показатель	До переоценки	После переоценки	До переоценки	После переоценки
Первоначальная стоимость, тыс. р.	1 000	1 200	1 000	720
Накопленная амортизация, тыс. р.	400	480	400	0
Балансовая стоимость, тыс. р.	600	720	600	720

После переоценки объекта основных средств балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости. На дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

- валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости.

Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения; либо

- накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива.

Ниже представлены примеры отдельных классов основных средств:

- земельные угодья;
- производственные сооружения;
- автотранспорт и производственные мощности;
- суда речного транспорта;
- суда воздушного назначения;
- аналогичные объекты.

Если в результате переоценки балансовая стоимость актива увеличивается, то сумму данного увеличения следует признать в составе прочего совокупного дохода и отражать накопительным итогом в составе собственного капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки».

Если в результате переоценки балансовая стоимость актива уменьшается, то сумму данного уменьшения следует признать в составе прибыли или убытка. Однако сумму такого уменьшения следует признать в составе прочего совокупного дохода в размере кредитового остатка по статье «прирост стоимости от переоценки», существующего в отношении указанного актива. Сумма уменьшения, признанная в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки».

Рассмотрим пример.

Первоначальная стоимость объекта — 2 000 000 р. Срок полезности установлен организацией в 4 года. Через год после начала эксплуатации объект переоценивается с коэффициентом 1,2. Определить результаты переоценки двумя способами.

Первый способ аналогичен способу в российской практике:

- 1) $2\,000\,000\text{ р.} \cdot 1,2 = 2\,400\,000\text{ р.}$ — стоимость после переоценки;
- 2) $500\,000\text{ р.} \cdot 1,2 = 600\,000\text{ р.}$ — пересчет амортизации;
- 3) $2\,400\,000\text{ р.} - 600\,000\text{ р.} = 1\,800\,000\text{ р.}$ — остаточная стоимость.

Второй способ, используемый по международным правилам:

- 1) $2\,000\,000\text{ р.} - 500\,000\text{ р.} = 1\,500\,000\text{ р.}$ — остаточная стоимость объекта до переоценки;
- 2) $1\,500\,000\text{ руб.} \cdot 1,2 = 1\,800\,000\text{ р.}$ — остаточная стоимость объекта после переоценки;

Как видим, в процессе расчетов при разной методике исчисления получаем одинаковый результат.

1.4. Амортизация основных средств

Отдельный элемент объекта основного средства, если стоимость его является значительной в отношении общей стоимости по балансу, требует отдельной амортизации. Предприятие обязано разграничить суммы между значимыми частями и отдельными объектами, которые разграничению не подлежат. Например, правильно будет отдельно амортизировать кормовую площадку и пассажирский салон теплохода или рулевого винта и взлетно-посадочные устройства вертолета. При этом сроки полезности у разных составных объектов могут быть одинаковы. Та величина амортизации, которая начислена за определенный срок, должна распределяться равномерно.

В результате процесса амортизации натурально-вещественная составляющая основных средств в течение всего срока их службы продолжает оставаться потребительной стоимостью, сохраняя присущие ей производственные функции. Другая же часть основных средств отражает происходящий оборот как часть стоимости созданной продукции, накапливаемой в процессе реализации до размеров необходимых капитальных вложений. Выбытие основных средств и замена их новыми свидетельствует о завершении кругооборота, истечении срока полезного использования и наступления первой стадии нового кругооборота.

То есть здесь амортизация рассматривается именно как процесс переноса стоимости актива без какой-либо увязки с другой стороной процесса в соответствии с принципом двойной записи.

При начислении амортизации по правилам МСФО имеет место ликвидационная стоимость — это стоимость приблизительной продажи. Амортизироваться актив начинает с момента, когда определено его местоположение и он способен выполнять свои производственные функции в условиях реального времени. Прекращают начислять амортизацию, когда актив как имущество не признается или отражен факт его выбытия. Если по каким-то причинам объект вынужден простаивать и не выполнять свои функции, амортизация начисляется в установленном порядке.

При определении срока полезности актива следует учитывать следующие аспекты:

- период, предполагаемый для эксплуатации на основе расчета производительности;
- период износа физического, основанного на факторах производственного назначения, таких как восстановление объекта посредством ремонта, интенсивности его эксплуатации, обслуживание в текущем режиме работы;
- период морального устаревания в том случае, если на замену имеющегося оборудования поступило новое, более усовершенствованное и технически оснащенное.

Если у организации в собственности имеются земельные участки и здания, то это те объекты, которые отделимы друг от друга даже в том случае, если приобретались совместно.

Метод амортизации организации определяют по своему усмотрению, основываясь на профессиональном суждении специалиста, причем с течением времени и при определенных обстоятельствах он может быть изменен.

Для распределения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости пропорционально объему продукции.

Метод линейной амортизации заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. Ликвидационная стоимость — это величина денежных средств, которая может быть выручена при списании объекта.

Рассмотрим пример начисления амортизации линейным методом.

Первоначальная стоимость основного средства — 120 тыс. р., срок полезного использования — 3 года. Когда срок эксплуатации закончится, организация планирует продать актив за 12 тыс. р. Следует рассчитать ежегодную сумму амортизации по МСФО и определить финансовый результат от выбытия объекта.

При этом используем формулу для расчета амортизационной стоимости как разницу между остаточной стоимостью основного средства и его ликвидационной стоимостью.

1. Находим амортизационную стоимость основного средства как разницу между первоначальной стоимостью актива и стоимостью ликвидационной.

$$\text{Амортизационная стоимость} = 120 \text{ тыс. р.} - 12 \text{ тыс. р.} = 108 \text{ тыс. р.}$$

2. Находим сумму начисленной амортизации за первый год эксплуатации.

$$\text{Амортизация за первый год} = 108 \text{ тыс. р.} \cdot 1/3 = 36 \text{ тыс. р.}$$

3. Находим сумму начисленной амортизации за второй год эксплуатации.

$$\text{Амортизация за второй год} = (120 \text{ тыс. р.} - 36 \text{ тыс. р.} - 12 \text{ тыс. р.}) \cdot 1/2 = 36 \text{ тыс. р.}$$

4. Находим сумму начисленной амортизации за третий год эксплуатации.

$$\text{Амортизация за третий год} = (120 \text{ тыс. р.} - 36 \text{ тыс. р.} - 36 \text{ тыс. р.} - 12 \text{ тыс. р.}) \times 1/1 = 36 \text{ тыс. р.}$$

5. Отражаем первоначальную стоимость выбывающего объекта — 120 тыс. р.

6. Списываем сумму начисленной амортизации за три года — 108 тыс. р.

7. Списываем остаточную стоимость объекта — 12 тыс. р.

8. Определяем финансовый результат — 0 р.

В течение срока полезности актива, стоимость по которой объект будет ликвидирован, должна каждый год пересматриваться.

Рассмотрим пример.

Первоначальная стоимость объекта — 650 тыс. р., срок полезности — 3 года, когда данный срок закончится, планируется продажа объекта за 60 тыс. р. при расходах на демонтаж 10 тыс. р. Через год после начала использования возможная цена продажи объекта возрастает на 100 тыс. р. Расходы на продажу остаются на том же уровне. Еще через год возможная цена продажи снижается до 90 тыс. р., расходы на демонтаж возрастают до 20 тыс. р.

При использовании подхода, предусмотренного МСФО, остаточная стоимость на конец срока полезного использования всегда должна быть равна ликвидационной стоимости (табл. 2.2).

Таблица 2.2

График изменения балансовой стоимости актива

t	Амортизационная стоимость на начало, тыс. р.	Амортизационная стоимость за период, тыс. р.	Остаточная стоимость на конец периода, тыс. р.
1	$650 - (60 - 10) = 600$	$600 \cdot 1/3 = 200$	$650 - 200 = 450$
2	$450 - (100 - 10) = 360$	$360 \cdot 1/2 = 180$	$450 - 180 = 270$
3	$270 - (90 - 20) = 200$	$200 \cdot 1 = 200$	70

По Международным стандартам финансовой отчетности срок полезного использования — это период, в течение которого организация планирует извлекать экономические выгоды от использования объекта и использовать его в производственном назначении.

Рассмотрим ситуацию.

Первоначальная стоимость объекта основного средства — 1 000 тыс. р., срок полезного использования — 4 года. Организация планирует использовать объект до полного физического износа, через год после начала использования объекта общий срок полезного использования снижается до 3 лет (осталось 2 года исходя из общего срока в 4 года). Еще через год срок полезного использования снова увеличивается до 4 лет (т.е. осталось 2 года). И еще через год срок полезного использования увеличился до 5 лет и больше не корректируется (табл. 2.3).

Таблица 2.3

График изменения стоимости актива

t	Амортизационная стоимость на начало, тыс. р.	Амортизационная стоимость за период, тыс. р.	Амортизационная стоимость за период, тыс. р.
1	$1\ 000 \cdot 1/4 = 250$	250	750

t	Амортизационная стоимость на начало, тыс. р.	Амортизационная стоимость за период, тыс. р.	Амортизационная стоимость за период, тыс. р.
2	$750 \cdot 1/2 = 375$	375	375
3	$375 \cdot 1/2 = 187,5$	187,5	187,5
4	$187,5 \cdot 1/2 = 937,5$	937,5	937,5
5	$937,5 \cdot 1 = 937,5$	937,5	937,5

ПО МСФО, кроме того что можно менять ликвидационную стоимость, также может меняться и метод начисляемой амортизации.

Рассмотрим пример.

Первоначальная стоимость автомобиля — 200 тыс. р. При вводе в эксплуатацию организация решила начислять амортизацию пропорционально пробегу. Максимальный возможный пробег — 500 тыс. км, пробег за первый год составил 100 тыс. км. Через год после начала использования по просьбе бухгалтерской службы было решено установить срок полезного использования 3 года и изменить метод начисления амортизации на линейный. Объект планировалось использовать до полного физического износа.

1. Начисляем амортизацию за первый год методом пропорционально пробегу:

$$\text{Амортизация} = 200 \text{ тыс. р.} / 500 \text{ тыс. км} \cdot 100 \text{ тыс. км} = 40 \text{ тыс. р.}$$

2. Начисляем амортизацию за второй год: $160 \text{ тыс. р.} : 1/2 = 80 \text{ тыс. р.}$
(табл. 2.4).

Таблица 2.4

Изменения балансовой стоимости объекта

t	Амортизация на начало, тыс. р.	Амортизация за период, тыс. р.	Амортизация на конец, тыс. р.
1	$200/500 \cdot 100 = 40$	40	160
2	$160 : 1/2 = 80$	80	80
3	$80 : 1/1 = 80$	80	0

Если существуют части единого объекта основных средств, имеются разные сроки полезного использования, то учитываться такой объект может как единый, но начисляться амортизация по существующим частям должна исходя из своих баз.

Рассмотрим пример.

Первоначальная стоимость автомобиля — 1 100 тыс. р. (в том числе двигатель — 100 тыс. р.). Срок полезного использования автомобиля — 400 тыс. км, при этом ресурс двигателя — 200 тыс. км. За первый год фактический пробег

составил 100 тыс. км. Определить сумму амортизации за первый год и остаточную стоимость на конец первого года.

1. Начисляем амортизацию по двигателю: $100 \text{ тыс. р.} / 200 \text{ тыс. км} \times 100 \text{ тыс. км} = 50 \text{ тыс. р.}$

2. Начисляем амортизацию по автомобилю: $1\,000 \text{ тыс. р.} / 400 \text{ тыс. км} \times 100 \text{ тыс. км} = 250 \text{ тыс. р.}$

3. Остаточная стоимость автомобиля: $1\,100 \text{ тыс. р.} - 300 \text{ тыс. р.} = 800 \text{ тыс. р.}$

1.5. Аренда основных средств

В настоящий момент вопросы регулирования арендных отношений устанавливает IFRS-16 «Аренда». Данный документ прописывает правила принятия к учету объекта, правила, по которым объект должен быть оценен, и каким образом происходит раскрытие информации об арендных отношениях. Целью стандарта является детальное изложение вариантов отражения арендатором и арендодателем правдивой информации о своей деятельности.

Компании обязаны использовать действующий документ применительно ко всем соглашениям по аренде. Исключением являются:

– арендный договор, который предусматривает проведение работ по разведке и определению местонахождения полезных ископаемых твердых, жидких, газообразных, горючих;

– арендный договор, который применим в сельском хозяйстве по живущим растениям и животным;

– концессионные соглашения о предоставлении услуг в рамках сферы;

– лицензии на интеллектуальную собственность, предоставленные арендодателем;

– лицензионные права, которыми наделен арендатор по определенным соглашениям, в результате обладания такими объектами, как фильмы, видеоресурсы, премьеры театральных постановок, книги, патенты и многое другое.

В период, когда заключается договор аренды, субъекты сделки должны прийти к выводу, является договор обособленным либо компонентным.

При таком виде деятельности, как аренда, имеют место два субъекта:

1. Пользователь имущества (арендатор) обязан на дату возникновения арендных отношений признать актив в виде права пользования и достоверно оценить его стоимость. Также арендатор обязан достоверно оценить обязательство по сделке в соответствии с составленным соглашением. Арендные платежи должны быть дисконтированы с применением заложенной процентной ставки.

2. В свою очередь, собственник имущества (арендодатель) обязан разграничить договоры аренды на операционную или финансовую, не нарушая нормы законодательства.

Аренда трактуется как финансовая в том случае, если передаются все выгоды и риски, связанные с владением имуществом. Аренда трактуется как операционная, если ни риски, ни выгоды не подлежат передаче.

Арендные платежи включают в себя следующие выплаты, которые должны быть учтены при заключении сделки:

- установленный договором платеж;
- переменный платеж в зависимости от ставки;
- гарантированные платежи при фиксированной ликвидационной стоимости;
- штрафные санкции при несвоевременном расторжении договора.

Группируя аренду на финансовую или операционную, следует прежде всего обратить внимание на содержание определенных операций, а не на формат. Аренда трактуется как финансовая при следующих случаях:

- передача прав собственности на объект пользователю осуществляется на заключительном этапе, т.е. конечном сроке;
- временной период аренды составляет большую часть срока использования имущества даже в случае, если право собственности не подлежит передаче.

Финансовая аренда. В период начала арендных взаимоотношений собственник обязан имущество, передаваемое арендатору, учитывать в составе дебиторской задолженности, которая признается инвестициями. Собственник при расчете платежей обязан применять процентную ставку, обусловленную договором, и утверждать полученный доход. Имущество, находящиеся в финансовой аренде, оценивается по наименьшей из двух оценок:

- дисконтированная величина гарантированных арендных платежей;
- справедливая стоимость объекта аренды.

Эта же величина формирует основной долг по аренде. Ежепериодовая сумма процента определяется произведением остатка основного долга и эффективной ставкой процента, которая увязывает номинальные арендные платежи и сумму основного долга.

Рассмотрим пример.

Организация берет в аренду станок, принимая на себя большую часть рисков, связанных с этим станком. Срок аренды — 3 года.

Ежегодные платежи составляют 2000 тыс. р. и перечисляются в конце каждого срока.

Норма процента в экономике составляет 10 % в год.

Определить общую сумму финансового расхода (расхода на проценты), которую должен учесть у себя арендатор за все время аренды.

Дисконтирование арендных платежей = $2\,000 / 1,1 + 2\,000 / 1,1^2 + 2\,000 / 1,1^3 = 4\,973,7$ тыс. р.

Сумма процентов = $6\,000 - 4\,973,7 = 1\,026,3$ тыс. р. (табл. 2.5).

Таблица 2.5

Определение финансового расхода за период

Пе-риод	Остаточная стоимость лизингового имущества на начало года, тыс. р.	Финансовый расход, тыс. р.	Сумма, относимая на уменьшение обязательств, тыс. р.	Остаточная стоимость на конец года, тыс. р.
1	4 973,70	497,37	1 502,63	3 471,07
2	3 471,07	347,11	1 652,89	1 818,18
3	1 818,18	181,82	1 818,18	0,00
Итого	X	1 026,30	4 973,70	X

Ежепериодовая сумма процента определяется произведением остатка основного долга и эффективной ставкой процента, которая увязывает номинальные арендные платежи и сумму основного долга.

Пример. Финансовая аренда. Срок — 3 года. Ежегодные арендные платежи уплачиваются в конце каждого года и составляют 1 млн 331 тыс. р. Годовая норма процента — 10 %.

Справедливая стоимость объекта аренды — 3 400 тыс. р. Составить график аренды (распределить платежи между периодами как платежи по погашению основного долга и платежи по погашению процента).

Справедливая стоимость = 3400 тыс. р.

Дисконтирование арендных платежей = $1\,331 / 1,1 + 1\,331 / 1,1^2 + 1\,331 / 1,1^3 = 3\,310$ тыс. р. (табл. 2.6).

Таблица 2.6

График арендных платежей за период

t	Основной долг на начало, тыс. р.	% за период, тыс. р.	Погашение основного долга, тыс. р.	Основной долг на конец, тыс. р.
1	$3\,310 \cdot 0,1$	331	$1\,331 - 331 = 1\,000$	2 310
2	$2\,310 \cdot 0,1$	231	$1\,331 - 231 = 1\,100$	1 210
3	$1\,210 \cdot 0,1$	121	$1\,331 - 121 = 1\,210$	0

Разбивка арендных платежей на погашение основ дома и % будет зависеть от того, в какой момент времени уплачиваются арендные платежи.

Пример. Финансовая аренда. Срок — 2 года. Ежегодный платеж — 1 440 тыс. р. Уплачиваются: в конце года; в начале года.

Рыночная стоимость объекта аренды составляет 2 650 тыс. р. Ставка составляет 20 %. Составить график аренды

Дисконтирование арендных платежей = $1\,440 / 1,2^1 + 1\,440 / 1,2^2 = 2\,200$ тыс. р. (табл. 2.7 (а) и 2.7 (б)).

Таблица 2.7 (а)

Расчет основного долга на конец периода

t	Основной долг на начало, тыс. р.	% за период	Погашение основного долга, тыс. р.	Основной долг на конец, тыс. р.
1	$2\,200 \cdot 0,2$	440	$1\,440 - 440 = 1\,000$	1 200
2	$1\,200 \cdot 0,2$	240	$1\,440 - 240 = 1\,200$	0

Дисконтирование арендных платежей = $1\,440 / 1,2^0 + 1\,440 / 1,2^1 = 2\,640$ тыс. р.

Таблица 2.7 (б)

Расчет основного долга на конец периода

t	Основной долг на начало, тыс. р.	% за период	Погашение основного долга, тыс. р.	Основной долг на конец, тыс. р.
1	2 640	0	1 440	1 200
2	$1\,200 \cdot 0,2$	240	$1\,440 - 240 = 1\,200$	0

Операционная аренда. При арендных операциях арендодатель признает платеж по аренде в виде дохода планомерно. В свою очередь, затраты по аренде, как прямые, так и косвенные, учитываются в составе расходов на протяжении всего срока, указанного в договоре.

Рассмотрим пример.

Организация заключает договор финансовой аренды на 3 года. Ежегодные платежи — 1 524,6 тыс. р. Годовая норма процентной ставки — 17,897 % — уплачивается в конце года. Текущая рыночная стоимость объекта — 3 845 тыс. р. Срок экономической службы объекта — 7 лет. Составить график финансовой аренды.

В данном случае это признаки операционной аренды, аренда не является финансовой, арендные платежи не подразделяются на погашение основного долга и процентов.

Аренда как способ управления собственностью имеет широкое распространение, она решает не только экономические вопросы, но и социальные, обеспечивая свободный доступ к имуществу разных категорий населения

1.6. Инвестиционная недвижимость

В российском учете нет специального стандарта, который регулирует соответствующие активы.

Инвестиционная недвижимость — это тот вид имущества, который выступает в виде собственности владельца компании и от которой собственник в будущем извлекает доход. К данной категории нельзя относить:

- вид имущества для производственно-хозяйственной деятельности;
- объекты, предназначенные для реализации;
- объекты, при помощи которых осуществляются работы или услуги;
- объекты, которые используются для управленческих целей.

Рассмотрим пример.

Организации на праве собственности принадлежит производственный комплекс. 30 % площади данного комплекса занимает офис банка, другая же часть комплекса (70 %) предоставляется в аренду другим организациям. В этой ситуации комплекс должен признаваться объектом инвестиционной недвижимости, так как величина площади, используемой организацией в своей собственной деятельности, мала.

Инвестиционная собственность признается тогда, когда одновременно выполняются два условия:

- предприятие намеренно планирует получать экономическую прибыль;
- стоимостной критерий инвестиционной недвижимости имеет надежную оценку.

Организация оценивает все свои затраты на инвестиционную недвижимость в момент их возникновения. Такие затраты включают первоначальные затраты на приобретение инвестиционной недвижимости и затраты, понесенные впоследствии на дополнение, замену части или обслуживание данной недвижимости.

В состав себестоимости приобретенной инвестиционной недвижимости входят цена приобретения и любые прямые затраты. Прямые затраты включают, например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги и прочие затраты по сделке.

Рассмотрим пример.

Организация приобрела здание по рыночной цене, которая составляет 16 млн р. Для приведения здания в надлежащее состояние банком была произведена реконструкция стоимостью 3 млн р. Таким образом, справедливая стоимость здания будет равна 19 млн р. Причем справедливая стоимость здания увеличивается только после того, как затраты на реконструкцию фактически произведены.

В соответствии с принципом признания организация не признает в балансовой стоимости инвестиционной недвижимости затраты на повседневное обслуживание такой недвижимости. Вместо этого данные затраты признаются в составе прибыли или убытка в момент их возникновения. Затраты на повседневное обслуживание — это в основном затраты на оплату труда и расходных материалов, и они могут включать затраты на мелкие детали. Назначение данных затрат часто описывается как «ремонт и текущее обслуживание» соответствующей недвижимости.

Сверхнормативные затраты труд, материалов и других производственных ресурсов также не включаются в стоимость инвестиционного актива, также как они не входят и в стоимость основного средства, сооруженного собственными

силами. Однако то, что легко прописать в стандарте, далеко не так легко реализовать на практике.

Например, предположим, что организация хотела закончить строительство склада, предназначенного только для сдачи в аренду, за 8 месяцев. Однако из-за плохих погодных условий организация не уложилась в отведенные сроки и завершила строительство только за 10 месяцев. Соответственно, еще два дополнительных месяца организация несла затраты на охрану отведенной территории, на ее освещение в темное время суток. Часть рабочих, труд которых оплачивается с использованием повременной формы оплаты труда, получала заработную плату за время, проведенное на стройке, фактически не проводя при этом какие-либо работы. Являются ли эти расходы сверхнормативными? То есть фактически речь идет о том, являются ли сверхнормативные затраты в этом случае объективными, так как они связаны с чрезвычайными обстоятельствами, и можно ли их включить в стоимость объекта будущей инвестиционной собственности.

В отличие от большей части других объектов, отнесение объектов к инвестиционной собственности является отнюдь не постоянным. В частности, объекты разрешается переводить из группы в группы при изменении характера их использования, который попадает под следующие условия:

- владелец начинает занимать недвижимость, которая ранее сдавалась в операционную аренду;
- объект становится предметом реализации, в результате чего трактуется как запасы.

Однако при переклассификации будет возникать проблема с оценкой активов. То есть даже если, по сути, объект является основным средством, но признан инвестиционной собственностью, то по нему не начисляется амортизация. Это можно объяснить таким образом, что объект, который в данный момент лишь юридически принадлежит организации, но который она не контролирует, а потому не может определить базу для амортизации, не может амортизироваться на какой-либо более или менее оправданной основе.

Например, если организация сама эксплуатирует здание, то она стремится поддержать его в хорошем состоянии, следит за состоянием внутренних коммуникаций и т.д. Все эти мероприятия продлевают срок полезного использования здания. Но если организация сдает это здание в операционную аренду, то, соответственно, она уже частично утрачивает контроль за его техническим состоянием. В результате срок службы становится неопределенным, что мешает точному начислению амортизации. Соответственно, все активы, которые относятся в группу «инвестиционная собственность», должны быть оценены по состоянию на каждую отчетную дату с отнесением разницы на прибыль или убытки организации.

Однако в том случае, когда происходит переклассификация объекта, соответственно будет изменяться и схема оценки. Например, если объект из категории «инвестиционная недвижимость» переводится в категорию «запасы», то возникает разница между тем, как этот актив учитывался в то время, когда он был инвестициями в недвижимость и когда он стал запасами.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

3.1. Понятие и состав нематериальных активов

Учет нематериальных активов регламентирован международным стандартом IAS 38 «Нематериальные активы» — Intangible assets. Цель данного стандарта — достоверное отражение в учете нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности. Данные активы, не имеющие физической формы, трактуются как нематериальные в случае соблюдения определенных условий. Нормами данного нормативного документа также определяется порядок оценки НМА. Актив является идентифицируемым, немонетарным активом и не является вещью.

Существуют определенные условия, на основании которых актив относится к нематериальным, которые присутствуют в ПБУ 14/2000, соответствуют тем признакам, которые озвучены в определении из международного стандарта IAS 38. В частности, ПБУ 14/2000 эти условия прописывает:

- не обладает вещественно-материальной формой;
- объект может быть обособленно выделен от другого имущества;
- участвует в производственном назначении, а также для административно-управленческих нужд компании;
- срок полезности составляет период более одного года;
- компания не намерена данное имущество перепродавать;
- в результате использования организация планирует получение экономической выгоды;
- на данный объект НМА у организации должны быть соответствующие юридически грамотно оформленные документы, которые являются доказательной базой наличия актива.

Критерии признания нематериального актива в соответствии с IAS 38:

- определение нематериального актива в качестве актива компании, не имеющего физической формы;
- признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- первоначальная стоимость данного актива может быть надежно оценена;
- актив контролируется организацией в результате прошлых событий;
- актив должен быть идентифицируемым, с тем чтобы его можно было отличить от гудвилла;

– возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.

В положении по учету НМА перечислен состав объектов:

- объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности);
- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- произведения науки и литературные произведения;
- компьютерные программы и версии;
- различные изобретения; полезные модели;
- в сельском хозяйстве — селекционные достижения;
- секретные ново-технологичные разработки;
- авторские знаки;
- гудвилл.

Нельзя относить к нематериальным активам производственный, технический и научный потенциал компании.

По международным стандартам состав нематериальных активов определен как:

- компьютерное программное обеспечение;
- патенты;
- авторские права;
- кинофильмы;
- клиентская база;
- права обслуживания ипотеки;
- лицензии на рыболовство;
- импортные квоты;
- франшизы;
- отношения с клиентами или поставщиками;
- лояльность клиентов;
- доля рынка и права на сбыт;
- другое.

Международный стандарт IAS 38 гласит, что НМА является обособленным в следующих случаях:

- когда становится очевиден факт продажи, передачи арендатору на определенный срок либо выбытие в результате бартерной сделки;
- возникает из договорных или других юридических прав вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации или других прав и обязанностей.

С этой точки зрения можно сделать вывод, что юридические права, которые ведут к возникновению нематериального актива, учитываются во вторую очередь, в то время как на первом месте выделены именно конкретные экономические операции, которые могут быть совершены с нематериальным активом.

В рамках международных стандартов финансовой отчетности был сделан определенный шаг вперед в направлении отказа от капитализации излишних затрат. В частности, стандарт 38 требует различать затраты на исследования, которые ни при каких условиях не капитализируются, и затраты на разработки, которые могут быть капитализированы. Это ведет к тому, что в стоимости созданного нематериального актива будут включены уже не все затраты, но только те затраты, которые были понесены с того момента, как стало очевидно, что исследования, проведенные организацией, дадут результат.

IAS 38 требует различать:

- исследования — это оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний;
- разработки — это применение результатов исследований или другим знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Например, исследование — это поиск новой химической формулы для красок, применяемых при наружных отделочных работах, позволяющей производить покраску при температуре даже -10°C . Все расходы на опыты, связанные с получением данной формулы, — это расходы на исследования.

Разработка — это использование полученной формулы в технологическом процессе, например получение патента на конкретный химический состав краски, расходы на подготовку пробных образцов по уже полученной формуле. Затраты, возникающие на данном этапе, могут сформировать стоимость данного имущества.

Рассмотрим пример.

Организация ставит 100 опытов для разработки новой формулы порошка. Затраты каждый год составляют 100 долл. После проведения всех опытов отбираются наилучшие результаты, которые в последующем перепроверяются. В

дальнейшем проводится еще 5 опытов. Их стоимость составляет 200 долл., после чего полученная формула защищается авторским правом. И в результате получено пять патентов стоимостью 50 долл. каждый.

В соответствии с нормами стандарта:

Расходы на исследование = $100 \$ \cdot 100 = 10\ 000 \$$.

Расходы на разработку = $5 \cdot 200 \$ + 5 \cdot 50 \$ = 1\ 250 \$$.

В результате делаем вывод, что те затраты, которые в прошлых периодах были признаны расходами на исследования, в будущем уже не могут быть перенесены в расходы на разработку. Исключение из общего правила составляют расходы на геолого-разведывательные работы независимо от уверенности в их исходе, расходы на геологоразведку капитализируются в стоимости поисковых активов.

На практике достаточно сложно определить момент, когда стадия разработки начинает существовать. Это осуществляется, когда компания может продемонстрировать одновременно выполнение ряда критериев:

- техническую осуществимость завершения нематериального актива так, чтобы он был доступен для использования или продажи;
- свое намерение завершить нематериальный актив и использовать или продать его;
- свою способность использовать или продать нематериальный актив;
- то, как нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды;
- доступность достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

МСФО 38 требует, чтобы все затраты на исследования признавались в качестве расхода при их осуществлении. Затраты на разработку могут быть капитализированы. Но при этом затраты, признанные затратами на исследования, впоследствии ни в коем случае не могут быть капитализированы в стоимости какого-либо нематериального актива, откуда и возникает ситуация, что затраты на исследования, относимые на расходы текущего периода, достаточно велики, в то время как их капитализированная величина достаточно мала. Отсюда и возникает вопрос о целесообразности вообще существования такой категории, как разработки и их учете в качестве нематериальных активов.

В российском бухгалтерском учете вообще четко не проводится различий между научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами.

Говоря о признании объекта в качестве актива, необходимо уточнить вопрос относительно способности объекта приносить экономические выгоды.

Способность приносить будущие экономические выгоды нельзя понимать буквально, как это иногда трактуется в российской практике. В соответствии с определением активов, применяющимся в западной практике, способность приносить доход является неотъемлемой сущностной чертой принадлежности имущества к категории активов предприятия, и потеря этой способности может привести к исключению того или иного имущества из состава активов. В отношении нематериальных активов это сделать особенно тяжело, поскольку критерии полезности нематериальных активов установить очень тяжело. Поэтому роль профессионального суждения бухгалтера здесь особенно возрастает.

3.2. Оценка нематериальных активов

В целом порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов согласно Международным стандартам финансовой отчетности соответствует российской практике. В целом действуют правила оценки по себестоимости (в российской практике по первоначальной стоимости) приобретаемого актива.

По правилам МСФО нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

- признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- и первоначальная стоимость данного актива может быть надежно оценена.

Нематериальный актив первоначально оценивается по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает в себя:

- цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок;
- и все затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Примерами непосредственно относящихся затрат являются:

- затраты на вознаграждения работникам, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние;
- затраты на оплату профессиональных услуг, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние;
- затраты на проверку надлежащего функционирования актива.

Примерами затрат, не включаемых в состав фактических затрат на нематериальный актив, являются:

- затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
- затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала);
- административные и иные общие накладные расходы.

Признание затрат в составе балансовой стоимости нематериального актива прекращается тогда, когда актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные при использовании или передислокации нематериального актива, не включаются в состав балансовой стоимости этого актива. Например, следующие затраты не включаются в состав балансовой стоимости нематериального актива:

- затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию;
- первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на результаты, производимые при помощи этого актива.

Некоторые операции происходят в связи с разработкой нематериального актива, но не являются обязательными для приведения этого актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут иметь место как до, так и во время разработки. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для приведения актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства, то доходы и расходы по побочным операциям должны признаваться сразу же при их возникновении в составе прибыли или убытка и включаться в соответствующие категории доходов и расходов.

Формирование стоимости в результате приобретения за счет государственной субсидии. В некоторых случаях приобретение нематериального актива может не предусматривать оплаты или предусматривать номинальное возмещение, если такое приобретение осуществляется за счет государственной субсидии. Это может произойти, когда государство передает или выделяет организации нематериальные активы, такие как права на посадку в аэропорту, лицензии на радио- и телевидение, импортные лицензии или квоты или права доступа к другим ограниченными ресурсам. В этом случае организация может первоначально признать как нематериальный актив, так и субсидию по их справедливой стоимости. Если по выбору организации актив первоначально не признается по справедливой стоимости, то организация признает такой актив по номинальной стоимости, увеличенной на сумму затрат, непосредственно относящихся к подготовке актива к использованию по назначению.

Формирование стоимости в результате бартерной сделки. Один или более нематериальных активов могут быть приобретены путем обмена на немонетарный актив или активы либо некое сочетание монетарных и немонетарных активов. Это простой обмен одного немонетарного актива на другой, но он также применяется ко всем обменам. Первоначальная стоимость такого нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

- операция обмена лишена коммерческого содержания;
- справедливая стоимость ни полученного, ни переданного в обмен актива не может быть надежно оценена.

Приобретаемый актив оценивается таким способом, даже если организация не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретаемый актив не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Формирование стоимости в результате создания самой организацией. Иногда трудно оценить, удовлетворяет ли самостоятельно созданный нематериальный актив критериям признания в силу проблем, связанных:

- с определением наличия и момента возникновения идентифицируемого актива, который будет приносить ожидаемые будущие экономические выгоды;
- надежным определением первоначальной стоимости активов. В некоторых случаях затраты на создание нематериального актива самой организацией невозможно отличить от затрат на сохранение или увеличение гудвилла, созданного внутри организации, либо на осуществление повседневной деятельности.

Если в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, организация не может отделить стадию исследований от стадии разработки, то организация учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

Стадия исследований. Ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований (или осуществления стадии исследований в рамках внутреннего проекта), не подлежит признанию. Затраты на исследования (или на осуществление стадии исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения. На стадии исследований в рамках внутреннего проекта организация не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Следовательно, соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения.

Примерами исследовательской деятельности являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;
- поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;

– поиск альтернативных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг;

– формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Стадия разработки. Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда организация может продемонстрировать все перечисленное ниже:

– техническую осуществимость завершения разработки нематериального актива и доведения его до состояния, пригодного для использования или продажи;

– свое намерение завершить разработку нематериального актива и использовать или продать его;

– способность использовать или продать нематериальный актив;

– предполагаемый способ извлечения вероятных будущих экономических выгод. Помимо прочего, организация может продемонстрировать наличие рынка сбыта для продукта, получаемого от использования нематериального актива, или самого нематериального актива, или же, если этот актив предназначен для внутреннего использования самой организацией, полезность такого нематериального актива;

– наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения процесса разработки и использования или продажи нематериального актива;

– способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

Рассмотрим пример.

Организация ставит 100 опытов для разработки новой партии порошка. Затраты каждый год — 100 тыс. р. После проведения всех опытов отбираются лучшие результаты, которые перепроверяются. Еще 5 опытов по 200 тыс. р. После этого полученные формулы защищаются авторским правом. Пять патентов по 50 тыс. р. каждый. Определить расходы на исследования и расходы на разработку.

Исследование = $100 \cdot 100 = 10$ тыс. р.

Разработки = $5 \cdot 200 + 5 \cdot 50 = 1,3$ тыс. р.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией. Первоначальная стоимость нематериального актива, созданного самой организацией, равна сумме затрат, понесенных с даты, на которую нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, запрещает восстановление затрат, которые уже были признаны в качестве расходов. В состав

первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, включаются все затраты, непосредственно связанные с созданием, производством и подготовкой этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства. Рассмотрим примеры осуществляемых затрат организацией:

- материальные затраты (запасные части, комплектующие части и т.п.);
- поощрительные выплаты сотрудникам, которые актив создавали;
- затраты юридического характера;
- регистрация патентного права.

Также существует перечень затрат, которые нельзя учитывать в стоимости НМА:

- расходы, связанные с торговой деятельностью, административно-управленческие расходы;
- расходы по выявлению неэффективности и убытки;
- расходы на подготовку специалистов, которые в последующем будут работать с НМА.

3.3. Амортизация нематериальных активов

Амортизация нематериального актива — перенос стоимости НМА на стоимость произведенной продукции. Амортизируемая величина — изначальная стоимость актива, являющаяся его первоначальной стоимостью, за минусом стоимости ликвидационной. Порядок учета нематериального актива зависит от срока его полезного использования.

Определяя срок полезности актива, следует учитывать следующее:

- срок, который определен для использования в прямом назначении;
- устаревание каких-либо элементов НМА;
- сбалансированность работы актива в различных сферах;
- конкурентоспособность контрагентов;
- масштаб расходов на содержание актива в надлежащем состоянии;
- временной интервал надзора и контроля над активом;

Срок полезного использования нематериального актива может быть очень продолжительным или даже неопределенным. При принятии к учету любого НМА организация обязана срок полезности достоверно определить, это компетенция управленческого персонала компании.

На срок полезности оказывают влияние как юридические, так и экономические аспекты. Экономические факторы определяют срок, в течение которого предприятие планирует извлекать экономическую прибыль. С точки зрения юридического фактора ограничивается период, в рамках которого организация контролирует доступ к выгодам. Срок полезного использования представляет собой более короткий из периодов, определяемых указанными факторами. Наличие

следующих факторов наряду с другими указывает на то, что организация будет иметь возможность пролонгировать договорные или иные юридические права без значительных затрат:

- имеются свидетельства (по возможности основанные на прошлом опыте) того, что договорные или иные юридические права будут пролонгированы. Если пролонгация зависит от согласия третьего лица, то наличие свидетельства включает подтверждение того, что это третье лицо даст такое согласие;
- имеются свидетельства того, что будут выполнены все требуемые для получения пролонгации условия.

При начислении амортизации по НМА необходимо знать следующее:

- срок полезности объекта;
- период амортизации;
- метод амортизации;
- стоимость при ликвидации.

В соответствии с требованиями IAS 38 начисление амортизации предполагает три метода:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания пропорционально выработке.

Метод линейной амортизации заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. Ликвидационная стоимость — это чистая сумма денежных средств, которая может быть выручена при списании объекта по окончании срока его полезного использования.

Рассмотрим пример.

Первоначальная стоимость нематериального актива — 120 тыс. р., срок полезного использования — 3 года. По окончании срока организация планирует реализовать нематериальный объект за 12 тыс. р. Определить ежегодную сумму амортизации по МСФО и финансовый результат от выбытия объекта.

При этом используем формулу для расчета амортизационной стоимости как разницу между остаточной стоимостью основного средства и его ликвидационной стоимостью.

1. Находим амортизационную стоимость нематериального актива как разницу между первоначальной стоимостью актива и стоимостью ликвидационной.

Амортизационная стоимость = 120 тыс. р. – 12 тыс. р. = 108 тыс. р.

2. Находим сумму начисленной амортизации за первый год эксплуатации.

Амортизация за первый год = 108 тыс. р. · 1/3 = 36 тыс. р.

3. Находим сумму начисленной амортизации за второй год эксплуатации.

Амортизация за второй год = $(120 \text{ тыс. р.} - 36 \text{ тыс. р.} - 12 \text{ тыс. р.}) \cdot 1/2 = 36 \text{ тыс. р.}$

4. Находим сумму начисленной амортизации за третий год эксплуатации.

Амортизация за третий год = $(120 \text{ тыс. р.} - 36 \text{ тыс. р.} - 36 \text{ тыс. р.} - 12 \text{ тыс. р.}) \times 1/1 = 36 \text{ тыс. р.}$

5. Списываем первоначальную стоимость объекта — 120 тыс. р.

6. Списываем сумму начисленной амортизации за три года — 108 тыс. р.

7. Списываем остаточную стоимость объекта — 12 тыс. р.

8. Определяем финансовый результат — 0 р.

Рассмотрим пример.

При способе уменьшаемого остатка исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой — установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах.

Первоначальная стоимость нематериального актива — 250 тыс. р., срок полезного использования — 4 года. Определить ежегодную сумму амортизации по МСФО.

Находим сумму начисленной амортизации за первый год эксплуатации, при этом норма амортизации составляет 25 %.

1. Амортизация за первый год = $250 \text{ тыс. р.} \cdot 25 \% : 100 \% = 62,5 \text{ тыс. р.}$

2. Амортизация за второй год = $(250 \text{ тыс. р.} - 62,5 \text{ тыс. р.}) \cdot 25 \% : 100 \% = 46,8 \text{ тыс. р.}$

3. Амортизация за третий год = $(250 \text{ тыс. р.} - 62,5 \text{ тыс. р.} - 46,8 \text{ тыс. р.}) \times 25 \% : 100 \% = 35,2 \text{ тыс. р.}$

4. Амортизация за четвертый год = $(250 \text{ тыс. р.} - 62,5 \text{ тыс. р.} - 46,8 \text{ тыс. р.} - 35,2 \text{ тыс. р.}) \cdot 25 \% : 100 \% = 26,4 \text{ тыс. р.}$

Как правило, в последний год списываем всю сумму начисленной амортизации.

Рассмотрим пример.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования.

Первоначальная стоимость НМА (полезной модели) — 500 тыс. р. При использовании данного нематериального актива за период произведена 1 тыс. изделий, при этом плановый выпуск за весь срок полезности определен в 20 тыс. изделий.

Находим сумму начисленной амортизации: 1 тыс. изделий · (500 тыс. р. : 20 тыс. изделий) = 25 тыс. р.

Амортизируемая величина нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования. Амортизация должна начинаться с того момента, когда этот актив становится доступным для использования, т.е. когда его местоположение и состояние обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства. Амортизация должна прекращаться на более раннюю из двух дат: на дату классификации данного актива как предназначенного для продажи (или включения в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) или на дату прекращения его признания. Используемый метод амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления организацией будущих экономических выгод от актива. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать линейный метод. Амортизация, начисленная за каждый период, должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда настоящий или другой стандарт разрешает или требует ее включения в балансовую стоимость другого актива.

4. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

4.1. Обесценение основных средств

Если говорить о необходимости учета обесценения активов, то его необходимость связана с тем обстоятельством, что отдельные активы организации используются в течение продолжительного периода. В результате осуществления определенных действий или возникновения новых событий (условий) стоимость актива может значительно снизиться. В результате, если организация будет использовать учет по исторической стоимости, даже если эта историческая стоимость когда-либо была справедливой, то с течением времени данная оценка начнет противоречить основным принципам МСФО.

В настоящее время по обесценению основных средств действуют нормы стандарта IAS 36. Целью настоящего стандарта является определение порядка, который организация должна применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую сумму. Актив учитывается на балансе по стоимости, превышающей его возмещаемую сумму, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива. В таком случае считается, что актив обесценен, и стандарт предписывает, чтобы организация отразила убыток от обесценения. Стандарт также определяет, когда организация должна восстанавливать убыток от обесценения и предписывает порядок раскрытия информации.

Правила данного документа относятся к финансовым активам, которые трактуются как:

- зависимые общества;
- материнские компании;
- предприятия совместного бизнеса.

В результате цель стандарта заключается в том, чтобы были отражены такие процедуры, которые бы позволили быть уверенными в том, что балансовая стоимость имущества не превышала их возмещаемой суммы. При этом стандарт основан на принципе МСФО, суть которого состоит в том, что активы должны отражаться в оценке, не превышающей их возмещаемую сумму.

При этом под возмещаемой суммой понимается большее из двух значений: чистая цена реализации актива и стоимости в период работы. Соответственно определим сущностью двух оценок:

1. Ценность использования — это дисконтированная стоимость предполагаемых (оценочных) будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока его полезной службы.

2. Чистая продажная цена — это сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях, за вычетом любых прямых затрат на выбытие.

В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

1. Балансовая стоимость — стоимость, по которой учитывается актив после вычета накопленной амортизации и начисленных убытков от обесценения.

2. Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица), — наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

3. Корпоративные активы — активы помимо гудвилла, которые способствуют получению денежных потоков в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц.

4. Затраты на выбытие — дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива или генерирующей единицы без учета финансовых издержек и расхода по налогу на прибыль.

5. Амортизируемая величина — первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость в финансовой отчетности, за вычетом его ликвидационной стоимости.

6. Амортизация — систематическое распределение амортизируемой величины актива на срок его полезного использования.

В случае нематериального актива вместо термина «depreciation» (амортизация) обычно используется термин «amortisation» (амортизация). Оба термина имеют одно и то же значение.

7. Справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

8. Убыток от обесценения — сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму.

9. Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы — справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, какая из данных величин больше.

10. Срок полезности актива — это:

- тот период, в течение которого имущество эксплуатируется в организации;
- количество продукции, выпущенное в период эксплуатации.

11. Ценность использования — приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или генерирующей единицы.

Организация должна на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива. Независимо от того, существуют ли какие-либо признаки обесценения, организация также:

- тестирует нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или нематериальный актив, который еще не готов к использованию, на предмет обесценения ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой суммой. Данный тест на обесценение может проводиться в любое время в течение годового периода, при условии, что он проводится каждый год в одно и то же время. Разные нематериальные активы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив первоначально признан в течение текущего годового периода, он должен быть проверен на обесценение до конца текущего годового периода;

- тестирует приобретенный при объединении бизнесов гудвилл на обесценение ежегодно.

Процесс признания в учете убытка от обесценения активов, а также осуществление самой процедуры обесценения происходит в несколько этапов. Основные процедуры, которые осуществляются при обесценении активов, состоят в следующем:

1. Выявление активов с возможным снижением стоимости.
2. Определение возмещаемой суммы.
3. Признание снижения стоимости;
4. Восстановление стоимости имущества.
5. Раскрытие необходимой информации.

Первый и наиболее важный этап — это выявление активов с возможным снижением стоимости. Задача определения этой возмещаемой стоимости — задача во многом техническая, и существует множество способов, которыми можно провести соответствующие расчеты. А вот задача выявления объектов, подлежащих обесценению, — это процедура, которая предопределяет проведение самой процедуры обесценения.

На данном этапе выявляются активы, имеющие признаки обесценения, — индикаторы. Причем все признаки обесценения делятся на две группы — внешние и внутренние.

Признаки внешнего характера следующие:

- значительное снижение рыночной стоимости;
- значительное законодательное изменение и изменение различных технологических процессов;
- скидки или надбавки.

Признаки внутреннего характера следующие:

- выявлены симптомы старения или неполадок;
- значимые изменения в период эксплуатации имущества;
- доказательство того, что установленные результаты использования, хуже тех, которые планировали получить;
- иные моменты, которые приводят к уменьшению стоимости.

Второй этап сложный скорее с технической точки зрения — это определение возмещаемой суммы.

IAS 36 определяет возмещаемую сумму как наибольшее значение:

- из чистой продажной стоимости за минусом затрат, связанных с продажей;
- ценности при использовании актива.

Справедливая чистая стоимость продаж определяется в виде суммы, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между:

- хорошо осведомленными (информированными) сторонами;
 - желающими совершить такую операцию независимыми сторонами;
- за вычетом затрат на выбытие.

Кроме того, в качестве нее может быть принята цена активного рынка за вычетом затрат по выбытию.

Обесценение активов — это утрата их ценностей для потребителя. Основными признаками, которые возможны при обесценении, признаются:

- запрет на пользование имуществом, выдвинутый государственными органами по определенным обстоятельствам;
- смена технологического процесса;
- смена режима работы в производственном процессе;
- значимые обстоятельства смены рынка труда.

Рассмотрим пример.

В 2021 г. компания приобрела автобус ПАЗ для перевозки пассажиров. Стоимость автобуса изначально составила 800 тыс. р. Срок полезного использования — 6 лет. Через 3 года после начала использования объекта регион вводит новый закон, в соответствии с которым автобусы ПАЗ нельзя использовать для перевозки пассажиров. Запрет вступает в силу через 0,6 года. За оставшееся время чистый денежный поток от использования автобуса ПАЗ примерно составит 120 тыс. р. Определить максимально возможную оценку объекта и величину убытка от обесценения.

Решение.

Амортизация $(0-3) = 800 \text{ тыс. р.} / 6 \text{ лет} \cdot 3 \text{ года} = 400 \text{ тыс. р.}$

Остаточная стоимость на конец 3-го года = 400 тыс. р.

Чистый возмещенный доход = 120 тыс. р. (как правило, оценивается исходя из ожидаемого денежного потока).

Балансовая стоимость объекта = max 120 тыс. р.

Убыток от обесценения = 280 тыс. р.

Если в будущем обстоятельства, которые привели к обесценению актива, перестанут существовать, то ранее признанный убыток от обесценения может быть восстановлен, а стоимость объекта увеличена до того уровня, какой она была бы, если бы обесценения не было.

Пропорциональное обесценение. В большинстве случаев определить чистый возможный доход от конкретного объекта достаточно тяжело, поэтому чистый доход предлагается определить не по чистым основным средствам, а по их совокупности, которую в МСФО было принято решение принимать ЕГДП (единица, генерирующая денежные потоки).

ЕГДП — это минимальная совокупность активов, денежные потоки по которой четко идентифицированы от денежных потоков, генерируемых другими активами.

Порядок расчетов убытков от обесценения:

- выделение ЕГДП;
- определение чистого возможного дохода от ЕГДП;
- расчет коэффициента обесценения k (1):

$$k = \frac{\text{Возмещенная стоимость ЕГДП}}{\text{Остаточная стоимость ЕГДП}}.$$

Если k больше 1, то убыток от обесценения не признается, стоимость объектов, входящих в ЕГДП, остается на прежнем уровне.

Если k меньше 1, то пропорционально уменьшается стоимость всех активов, которые входят в ЕГДП, разница между прежней остаточной стоимостью и стоимостью после признания убытка от обесценения списывается на прочие расходы отчетного периода.

Рассмотрим пример.

По состоянию на отчетную дату организации стало известно о введении запрета на ее деятельность. В этот момент организация обладает следующей совокупностью активов:

- цех 1 – 2 000 тыс. р.;
- цех 2 – 5 000 тыс. р.;
- цех 3 – 3 000 тыс. р.

До вступления запрета в силу организация сможет получить чистый денежный поток от использования указанных активов на сумму 4 000 тыс. р. После этого имеющееся имущество может быть передано на лом, в результате чего дополнительно может быть получено еще 2 млн р. Определить максимально возможную оценку каждого цеха и сумму убытков от каждого.

Решение:

- цех 1 – 2 000 тыс. р.;

– цех 2 – 5 000 тыс. р.;

– цех 3 – 3 000 тыс. р.

Итого: 10 000 тыс. р.

$$k = \frac{4000+2000}{10000} = 0,6.$$

– цех'1 = 2 000 · 0,6 = 1 200 тыс. р.;

– цех'2 = 5 000 · 0,6 = 3 000 тыс. р.;

– цех'3 = 3 000 · 0,6 = 1 800 тыс. р.

Итого: 6 000 тыс. р.

Убыток от обесценения = 4 000 тыс. р.

При расчете ценности использования актива учитываются следующие элементы:

– оценка будущих денежных потоков, которые организация ожидает получить от использования актива;

– ожидания относительно возможных колебаний в суммах и распределении во времени таких будущих денежных потоков;

– временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;

– цена, связанная с риском неопределенности, свойственным данному активу;

– прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут учитывать при определении величины будущих денежных потоков, поступления которых организация ожидает от актива.

Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

– оценка будущих денежных притоков и оттоков, связанных с продолжением использования актива и его последующим выбытием;

– и применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким денежным потокам в будущем.

4.2. Обесценение нематериальных активов

Нематериальный актив — идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы, который контролируется организацией в результате прошлых событий, от которого организация ожидает получить будущие экономические выгоды.

Монетарные активы — имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

Исследования — оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

- является отделимым, т.е. может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить;

- возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.

В международных стандартах финансовой отчетности обесценению гудвилла уделяется особенно много внимания.

В частности, указывается, что убыток от обесценения должен распределяться для уменьшения балансовой стоимости активов единицы в следующем порядке:

- сначала на деловую репутацию, отнесенную к генерирующей единице (если деловая репутация имеется);

- потом на другие активы единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице.

Возвращение убытка от обесценения для генерирующей единицы, чтобы увеличить балансовую стоимость активов единицы, должно распределяться в следующем порядке:

- сначала активы, кроме деловой репутации, пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице;

- потом деловая репутация, распределенная на генерирующую единицу (если таковая имеется).

Как исключение из требования IAS 36, убыток от обесценения, признанный для деловой репутации, не должен возвращаться в последующем периоде, если только:

- убыток от обесценения не был вызван определенным внешним событием чрезвычайного характера, повторение которого не ожидается;

- не происходят последующие внешние события, которые компенсируют эффект этого события.

Для каждого класса активов финансовые отчеты должны раскрывать:

- сумму убытков от обесценения, признанную в отчете о прибылях и убытках в течение периода, и статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включены убытки от обесценения;

- сумму возвратов убытков от обесценения, признанных в отчете о прибылях и убытках в течение периода, и статью (-и), в которую (-ые) эти убытки возвращаются;

– сумму убытков от обесценения, признанную непосредственно в счете собственного капитала в течение периода;

– сумму возвратов убытков от обесценения, признанную непосредственно в счете собственного капитала в течение периода.

Рассмотрим пример.

Если в состав генерируемой единицы входит деловая репутация, то вначале — обесцененная деловая репутация, а затем — все остальные активы, формирующие генерируемую единицу:

В состав ЕГДП входят:

– цех 1 – 14 млн р.;

– цех 2 – 6 млн р.;

– деловая репутация – 4 млн р.

Деятельность организации ограничивается, чистый денежный поток от использования активов может составить 5 млн р.

Определить максимально возможную оценку каждого актива и величину убытков от обесценения.

Решение:

– цех 1 – 14 000 млн р. — реальные активы;

– цех 2 – 6 000 млн р.;

– деловая репутация – 4 000 млн р.

Итого: 24 000 млн р.

Если остаточная стоимость реальных активов оказывается больше, чем возмещающая стоимость ЕГДП, то деловая репутация сразу же обесценивается до нуля.

Если возмещаемая стоимость ЕГДП по реальным активам оказывается больше, чем остаточная стоимость реальных активов, но меньше, чем остаточная стоимость ЕГДП, то первой обесценивается деловая репутация до уровня, при котором новая суммарная оценка ЕГДП не будет превышать возмещаемую стоимость.

$$k \text{ обесценения} = \frac{5000}{20000} = 0,25.$$

– $\pi_1' = 14\,000 \text{ млн р.} \cdot 0,25 = 3\,500 \text{ млн р.};$

– $\pi_2' = 6\,000 \text{ млн р.} \cdot 0,25 = 1\,500 \text{ млн р.};$

5 000

– деловая репутация = 0;

– убыток от обесценения = 19 000 млн р. (24 000 млн р. – 5 000 млн р.).

Если в будущем причины, которые вызвали обесценение активов, перестали существовать, то стоимость реальных активов восстанавливается, а деловая репутация не восстанавливается.

В целях проведения теста на обесценение гудвилл, приобретенный при объединении бизнесов, должен с даты приобретения распределяться между всеми генерирующими единицами или группами генерирующих единиц приобретателя, которые, как ожидается, выиграют от синергии в результате объединения независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства объекта приобретения к данным единицам или группам единиц. Каждая единица или группа единиц, к которой таким образом отнесен гудвилл, должна:

- представлять самый низкий уровень организации, на котором гудвилл может отслеживаться для целей внутреннего управления;
- быть не крупнее операционного сегмента до агрегирования.

Гудвилл, признанный при объединении бизнесов, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Гудвилл не генерирует денежные потоки независимо от других активов или групп активов, но часто участвует в денежных потоках многих генерирующих единиц. Иногда гудвилл не может быть обоснованно распределен между отдельными генерирующими единицами, а только между группами генерирующих единиц. Поэтому самым низким уровнем организации, на котором гудвилл отслеживается для целей внутреннего управления, иногда является ряд генерирующих единиц, с которыми он связан, но между которыми не может быть распределен.

Ежегодный тест на обесценение генерирующей единицы, к которой отнесен гудвилл, может проводиться в любое время в течение годового периода при условии, что такой тест проводится каждый год в одно и то же время. Разные генерирующие единицы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако, если гудвилл или его часть, отнесенная к генерирующей единице, приобретен при объединении бизнесов в течение текущего годового периода, такая единица должна быть проверена на обесценение до конца текущего годового периода.

Если активы, составляющие генерирующую единицу, к которой отнесен гудвилл, проверяются на обесценение в то же время, что и единица, содержащая гудвилл, они должны проверяться на обесценение до проверки единицы, содержащей гудвилл. Аналогично, если генерирующие единицы, составляющие группу генерирующих единиц, к которой был отнесен гудвилл, проверяются на обесценение в то же время, что и группа единиц, содержащих гудвилл, отдельные единицы должны проверяться на обесценение до того, как проверяется на обесценение группа единиц, содержащая гудвилл. На момент проведения теста на обесценение генерирующей единицы, к которой отнесен гудвилл, могут су-

существовать признаки обесценения актива, находящегося в составе единицы, содержащей гудвилл. В таком случае организация проверяет на обесценение актив и признает убыток от обесценения в отношении такого актива до проверки на обесценение генерирующей единицы, содержащей гудвилл. Аналогично могут существовать признаки обесценения генерирующей единицы, входящей в состав группы единиц, содержащей гудвилл. В таком случае организация сначала проверяет на обесценение генерирующую единицу и признает убыток от обесценения в отношении такой единицы до проведения теста на обесценение группы единиц, к которой отнесен гудвилл.

5. УЧЕТ ДОГОВОРОВ ПО СТРОИТЕЛЬНОМУ ПОДРЯДУ

5.1. Классификация договоров подряда

В настоящее время при учете договоров подряда при строительстве действует стандарт IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями». Целью настоящего стандарта является установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, сроках и неопределенности возникновения выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем.

Нормы данного стандарта неприменимы к следующим видам договоров:

- арендный договор между собственником и арендатором;
- страховой договор с соответствующей компанией;
- договор по финансовым правам;
- бартерные сделки между организациями одного направления деятельности; с целью содействия осуществлению продаж покупателям или потенциальным покупателям. Пример: стандарт не будет применяться в отношении соглашения между двумя газовыми организациями, которые договариваются своевременно обмениваться газом с целью удовлетворения спроса со стороны своих покупателей.

Организации должны применять настоящий стандарт только в том случае, если контрагент по договору является покупателем. Покупатель — это сторона, которая заключила с организацией договор на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение. Контрагент по договору не будет считаться покупателем, если, например, контрагент заключил с организацией договор на участие в деятельности или процессе, стороны которого делят между собой риски и выгоды, обусловливаемые такой деятельностью или процессом (например, разработка актива в рамках соглашения о сотрудничестве), а не договор на получение результатов обычной деятельности организации.

Договор с покупателем может частично попадать в сферу применения настоящего стандарта в том случае, если:

- другие стандарты указывают, каким образом необходимо отделять и первоначально оценивать один или несколько компонентов договора, то организация должна сначала применить требования к отделению и (или) оценке таких стандартов. Организация должна исключить из цены сделки величину компонента (или компонентов) договора, который первоначально оценивается в соответствии с другими стандартами;

– другие стандарты не указывают, каким образом необходимо отделять и первоначально оценивать один или несколько компонентов договора, то организация должна применить настоящий стандарт для отделения и (или) первоначальной оценки компонента (или компонентов) договора.

Рассматривать договор с покупателем возможно только в следующих случаях:

- когда контрагенты утвердили формат договора в любой форме и при этом соблюдают все прописанные в нем правила;
- когда компания выделяет права каждой стороны в отношении товаров или работ, которые будут переданы;
- когда компания вправе устанавливать варианты оплаты;
- когда соглашение имеет коммерческую структуру;
- когда компания имеет право возмещения, которое она получит в обмен на товары или работы, которые будут переданы покупателю, и это является достоверным.

Договор — это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает юридически защищенные права и обязательства. Юридическая защищенность прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством. Договоры могут иметь письменную, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики организации. Практика и процедуры заключения договоров с покупателями варьируются в зависимости от юрисдикций, отраслей и организаций. Кроме того, они могут различаться в рамках одной организации (например, они могут зависеть от класса покупателей или характера обещанных товаров или услуг). Организация должна анализировать такую практику и процедуры при определении того, приводит ли соглашение с покупателем к возникновению юридически защищенных прав и обязательств и когда это происходит.

Некоторые договоры с покупателями могут не иметь фиксированного срока действия и могут быть расторгнуты или модифицированы любой стороной в любой момент времени. Срок действия других договоров может автоматически продлеваться на периодической основе, указанной в договоре. Организация должна применять настоящий стандарт в отношении срока действия договора (т.е. договорного срока), в течение которого стороны обладают существующими юридически защищенными правами и обязательствами.

Для целей применения настоящего стандарта договор не существует, если каждая сторона договора обладает юридически защищенным правом в одностороннем порядке расторгнуть договор, не выполненный ни в какой части, без выплаты компенсации другой стороне (или сторонам). Существуют две позиции, когда соглашение признается невыполненным:

- товары или работы потребителю не переданы;
- компания не получила должного возмещения за товары и работы.

Модификация договора — это изменение предмета или цены (либо и того, и другого) договора, утвержденное сторонами договора. В некоторых отраслях и юрисдикциях модификация договора может описываться как заявка на изменение, внесение изменений или поправка. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию, которая обуславливает новые или изменяет существующие юридически защищенные права и обязательства сторон договора. Модификация договора может быть утверждена в письменной форме, согласована в устной форме либо подразумеваться в силу обычной деловой практики. Если стороны договора не утвердили его модификацию, организация должна продолжать применение настоящего стандарта в отношении существующего договора до тех пор, пока модификация договора не будет утверждена.

Модификация договора — это изменение предмета или цены (либо и того, и другого) договора, утвержденное сторонами договора. В некоторых отраслях и юрисдикциях модификация договора может описываться как заявка на изменение, внесение изменений или поправка. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию, которая обуславливает новые или изменяет существующие юридически защищенные права и обязательства сторон договора. Модификация договора может быть утверждена в письменной форме, согласована в устной форме либо подразумеваться в силу обычной деловой практики. Если стороны договора не утвердили его модификацию, организация должна продолжать применение настоящего стандарта в отношении существующего договора до тех пор, пока модификация договора не будет утверждена.

В договоре с покупателем, как правило, в явной форме указаны товары или услуги, которые организация обещает передать покупателю. Однако обязанности к исполнению, идентифицированные в договоре с покупателем, могут не ограничиваться товарами или услугами, которые явно указаны в таком договоре. Это обусловлено тем, что договор с покупателем также может включать в себя обещания, которые подразумеваются в силу обычной деловой практики организации, опубликованной политики или конкретных заявлений, если на момент заключения договора такие обещания приводят к возникновению у покупателя обоснованных ожиданий относительно передачи организацией товара или услуги покупателю.

Контракт может предусматривать сооружение дополнительного объекта по усмотрению заказчика, или может быть изменен включением положения о

сооружении дополнительного объекта. Сооружение дополнительного объекта должно отражаться как отдельный договор подряда, когда:

- объект по своей конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусмотренных первоначальным контрактом;
- переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены первоначального контракта.

В процессе признания договора условия по нему могут измениться. В этом случае необходимо будет пересмотреть границы договора подряда с тем, чтобы наиболее оправданно распределить затраты между различными договорами и сформировать доходы по ним.

Тремя важнейшими объектами учета договоров подряда являются:

- доходы по каждому договору подряда;
- расходы по каждому такому соглашению;
- экономическая выгода по каждому соглашению.

Доходы по договору подряда должны включать:

- первоначальную сумму дохода, согласованную в контракте;
- отклонения от условий контракта, претензии и поощрительные платежи в той степени, в какой они могут привести к возникновению дохода и поддающиеся надежному измерению.

При учете договоров подряда необходимо различать следующие события и выплаты, которые оказывают влияние на его размер.

Отклонение — это указание, данное заказчиком строительной организации, на изменение диапазона работ, выполняемых по договору подряда. Отклонение может вести к увеличению или уменьшению дохода по договору подряда.

Претензия — это та величина денежных средств, которая взыскивается с другой для того, чтобы возместить затраты, которые не вошли в цену контракта.

Поощрительные платежи – это та величина денежных средств, выплачиваемые подрядной организации, в случае соблюдения правильности выполненной работы.

Затраты по договорам подряда состоят из трех частей:

- затраты, формирующие конкретный договор;
- затраты, которые относятся к деятельности по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный контракт;
- прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями контракта.

Договор подряда — это действующее соглашение, в котором предусмотрен комплекс сооружений, где прослеживается взаимосвязь конструкций, технологических процессов и в последующем сдается результат заказчику.

Договор с фиксированной ценой — это договор подряда, по которому подрядчик соглашается на установленную стоимость соглашения или на фиксированную ставку по каждой единице продукции.

Договор «затраты плюс» — это договор подряда, по которому подрядчику возмещаются допустимые или по-иному определяемые затраты плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

5.2. Оценка результатов договора подряда

Организация должна признавать выручку, когда организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т.е. актива) покупателю. Актив передается, когда покупатель получает контроль над таким активом.

Для каждой обязанности к исполнению организация должна определить в момент заключения договора, выполняет ли она обязанность к исполнению в течение периода либо в определенный момент времени. Если организация выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, то следует считать, что обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени. В момент их получения и использования товары и услуги являются активами, даже если они существуют только одно мгновение (как в случае со многими услугами). Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими организациями. Выгодами от актива являются определенные денежные поступления, которые могут быть получены различными способами, такими как:

- имущество используется в производственном назначении;
- в результате использования имущества возрастает стоимость других активов;
- использование актива для погашения долгов компании;
- реализация имущества;
- предоставление актива в качестве обеспечения по займу.

Когда обязанность к исполнению выполняется, организация должна признавать в качестве выручки часть цены сделки. Организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены сделки. Цена сделки — это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие.

Организация должна признавать в качестве актива дополнительные затраты на заключение договора с покупателем, если организация ожидает возмещения таких затрат. Дополнительные затраты на заключение договора — это затраты, понесенные организацией в связи с заключением договора с покупателем, которые бы она не понесла, если бы договор не был заключен (например, комиссия за продажу). Затраты на заключение договора, которые были бы понесены вне зависимости от заключения договора, должны признаваться в качестве расходов по мере возникновения, за исключением случаев, когда такие затраты однозначно будут возмещены покупателем, вне зависимости от того, будет ли заключен договор. В качестве упрощения практического характера организация может признавать дополнительные затраты на заключение договора в качестве расходов по мере возникновения, если срок амортизации актива, который организация в противном случае признала бы, составлял бы не более одного года.

Затраты, предусмотренные договором, следующие:

- заработная плата сотрудников организации;
- материальные затраты (топливо, запасные части, комплектующие изделия, полуфабрикаты и т.д.);
- затраты, которые подлежат распределению, они связаны с договором или с деятельностью по договору;
- затраты, которые подлежат возмещению покупателем;
- прочие затраты.

Организация должна признавать следующие затраты в качестве расходов по мере их возникновения:

- общие и административные затраты (за исключением случаев, когда такие затраты однозначно подлежат возмещению покупателем в соответствии с договором);
- затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора;
- затраты, которые относятся к выполненным обязанностям к исполнению (или частично выполненным обязанностям к исполнению) в договоре (т.е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом);
- затраты, в отношении которых организация не может определить, относятся ли они к невыполненным обязанностям к исполнению или к выполненным обязанностям к исполнению (либо частично выполненным обязанностям к исполнению).

Организация должна детализировать информацию о выручке, признанной по договорам с покупателями, по категориям, отражающим то, каким образом

экономические факторы влияют на характер, величину, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков.

Основная сложность в учете договоров подряда связана с тем, что реализация договора начинается, как правило, в одном периоде, а заканчивается в другом. При этом расходы по договорам можно достаточно точно сопоставить с тем периодом, в котором они имели место.

Основная проблема с распределением доходов между периодами.

Пример. Организация реализует договор подряда за 3 года. Общая сметная стоимость строительства — 4 млн р.

По годам:

- первый год — 1 млн р.;
- второй год — 2 млн р.;
- третий год — 1 млн р.

Пусть фактические затраты абсолютно соответствуют сметам. Общая величина доходов по договору — 6 млн р. Распределить доходы, расходы, результат между периодами.

Будет три способа (табл. 5.1–5.3)

Таблица 5.1

Метод стадии готовности или метод % завершенности

Показатель	Первый год	Второй год	Третий год	Итого
Затраты на строительство	1 000	2 000	1 000	4 000
Стадия готовности за период (год) t	$1\,000 / 4\,000 = 25\%$	50 %	25 %	100 %
Доходы за период	$6\,000 \cdot 25\% = 1\,500$	$6\,000 \cdot 50\% = 3\,000$	$6\,000 \cdot 25\% = 1\,500$	6 000
Расходы за период (сумму затрат переносим в расходы)	1 000	2 000	1 000	4 000
Финансовый результат (доходы – расходы)	$1\,500 - 1\,000 = 500$	$3\,000 - 2\,000 = 1\,000$	$1\,500 - 1\,000 = 500$	2 000

Достоинством данного подхода является относительно равномерное (пропорциональное) распределение доходов, расходов и финансового результата между периодами.

Недостаток метода заключается в том, что при подобном распределении незаконченные строительные объекты могут приносить положительный финансовый результат, что вряд ли является логичным.

Доходы и расходы не признаются до тех пор, пока договор подряда полностью не реализован.

Таблица 5.2

Метод завершенного объекта

Показатель	Первый год	Второй год	Третий год	Итого
Затраты на строительство	1 000	2 000	1 000	4 000
Стадия готовности	25 %	50 %	25 %	100 %
Доходы за период	–	–	6 000	6 000
Расходы за период	–	–	4 000	4 000
Финансовый результат	–	–	2 000	2 000

Достоинством данного варианта является то, что доходы и расходы отражаются только после окончания всех работ, что позволяет сразу достаточно точно оценить финансовый результат.

Недостатком подхода является, как правило, неравномерность признания доходов и расходов.

Таблица 5.3

Метод смешанный, промежуточный

Показатель	Первый год	Второй год	Третий год	Итого
Затраты на строительство	1 000	2 000	1 000	4 000
Стадия готовности за период	25 %	50 %	25 %	100 %
Доходы за период	1 000	2 000	3 000	6 000
Расходы за период	1 000	2 000	1 000	4 000
Финансовый результат	0	0	2 000	2 000

Основным подходом к определению расходов и финансового результата является метод по стадии готовности. Два других можно использовать только в том случае, если стадию готовности определить нельзя.

Стадия готовности определяется:

- исходя из сметной стоимости строительства;
- через инвентаризацию незавершенного строительства;
- экспертным путем.

6. УЧЕТ ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

6.1. Ключевые понятия и термины

Учету запасов посвящен стандарт IAS 2 «Запасы» – «Inventories». Целью настоящего стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом при учете запасов выступает определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий стандарт содержит указания по определению первоначальной стоимости и ее последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Он также содержит указания относительно формул расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

Основные вопросы, которым уделяется внимание в МСФО-2:

- признание запасов в учете и отчетности;
- определение балансовой стоимости запасов, т.е. оценка запасов;
- подлежащие признанию убытки от обесценения;
- раскрытие информации в отчетности.

Основные виды запасов, которым уделяется внимание в МСФО-2:

- запасы сырья и материалов;
- запасы в незавершенном производстве;
- запасы готовой продукции;
- запасы товаров для перепродажи.

В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Запасы — это имущество организации, которое:

- может быть реализовано;
- находится в стадии производственного процесса для реализации;
- это сырье, комплектующие, материалы, которые участвуют в производственном процессе.

Чистая возможная цена продажи — расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

К запасам относятся и товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные организацией розничной торговли и

предназначенные для перепродажи, или землю и другое имущество, предназначенные для перепродажи. К запасам также относится готовая продукция или незавершенное производство организации, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства. Затраты, понесенные в связи с выполнением договора с покупателем, которые не приводят к возникновению запасов.

6.2. Оценка запасов

При достоверном порядке учета материалов во внимание принимается две величины — по себестоимости или по чистой возможной цене продажи.

Себестоимость запасов состоит из затрат на покупку, на переработку и прочие затраты, сформированные для того, чтобы обеспечить производственный процесс в организации.

Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению готовой продукции, материалов и услуг. Торговые скидки, уступки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку запасов включают в себя такие затраты, как прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции. Они также включают систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, остающиеся относительно неизменными независимо от объема производства, например амортизация и обслуживание производственных зданий, оборудования и активов в форме права пользования, которые используются в производственном процессе, а также связанные с производством управленческие и административные затраты. Переменные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

Отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной загрузки производственных мощностей. Нормальная загрузка — это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности.

Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

В процессе производства может одновременно производиться более одного продукта. Это происходит, например, при производстве совместно производимых продуктов или основного продукта и побочного продукта. Если затраты на переработку каждого продукта не могут быть идентифицированы отдельно, они распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе. Например, распределение может производиться на основе относительной стоимости продаж каждого продукта либо на стадии процесса производства, когда продукты становятся отдельно идентифицируемыми, либо при завершении производства. Большинство побочных продуктов по своей природе не являются существенными. В подобных случаях они часто оцениваются по чистой возможной цене продажи, и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта. Как следствие, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости (прил. 2).

Прочие затраты. Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непроизводственных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;
- административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;
- затраты на продажу.

Методы оценки себестоимости. Для удобства могут использоваться такие методы оценки стоимости запасов, как метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно

соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.

Метод розничных цен часто применяется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически неосуществимо использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой маржи. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной цены продажи. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Формулы расчета себестоимости. Себестоимость статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться по себестоимости каждой единицы.

Метод себестоимости каждой единицы предполагает, что понесенные затраты относятся на установленные единицы запасов. Этот порядок учета подходит для единиц, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены. Тем не менее расчет себестоимости каждой единицы неуместен в случаях, когда существует большое количество единиц запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения predetermined величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций, которые остаются в запасах.

Себестоимость запасов должна определяться по формуле «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО) или средневзвешенной стоимости. Организация должна использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих сходные свойства и характер использования организацией. Применительно к запасам с несходными свойствами или характером использования может быть оправданным применение разных формул расчета себестоимости.

Например, запасы, используемые в одном операционном сегменте, могут использоваться организацией иначе, чем аналогичные запасы в другом операционном сегменте. Тем не менее различие в географическом местонахождении запасов (или в применимых налоговых правилах) само по себе не является достаточным основанием для использования разных формул расчета себестоимости.

Формула ФИФО исходит из допущения, что те единицы запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними. Согласно формуле расчета по средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности организации.

Чистая возможная цена продажи. Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания, или снижения их цены продажи. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

Запасы обычно списываются до чистой возможной цены продажи пообъектно. Однако в некоторых случаях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом единиц запасов. Это может произойти с единицами запасов, относящимися к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента. Неправильным подходом является списание запасов на основе их классификации, например, списание готовой продукции или списание всех запасов в конкретной отрасли или географическом сегменте.

Расчетные оценки чистой возможной цены продажи основываются на наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов, на момент выполнения таких оценок. Эти оценки учитывают колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания периода, в той мере, в которой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

Расчетные оценки чистой возможной цены продажи также учитывают предназначение имеющегося запаса. Например, чистая возможная цена продажи того объема запасов, который предназначен для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по твердым ценам, определяется на основе цены, указанной в этих договорах. Если объем запасов, предназначенный для

выполнения договоров на продажу, меньше общего объема соответствующих запасов, то чистая возможная цена продажи излишка определяется на основе общих цен продажи. В случае превышения объемов запасов по договорам на продажу товаров по твердым ценам над объемом имеющихся запасов или в случае договоров на покупку запасов по твердым ценам могут возникнуть оценочные обязательства.

Пример.

В январе 2020 г. фирма заключила контракт на поставку покупателю 100 т хлопка по цене 10 тыс. р. за тонну. Контракт заключен по фиксированной цене сроком на 6 месяцев.

В марте 2020 г. предприятие приобретает у поставщика 100 т хлопка по 12 тыс. р. за тонну для его последующей отгрузки покупателю. Поставщику уплачивается соответственно 1 200 тыс. р.

Цена реализации хлопка не изменяется, поскольку она четко и жестко закреплена договором.

Стоимость хлопка — 1 000 тыс. р. Это чистая стоимость продаж (при этом признается убыток в размере 200 тыс. р.).

Справедливая стоимость — 1 200 тыс. р.

Соответственно, хлопок будет оцениваться по чистой стоимости продаж, которая ниже.

Также очень важным требованием является определение оценки по каждому виду запасов.

Пример.

В табл. 6.1 представлены данные о размере чистой стоимости продаж и справедливой стоимости активов организации.

Таблица 6.1

Оценка запасов

Вид запасов	Себестоимость	Чистая стоимость продаж	Оценка запасов
А	10	12	10
Б	15	11	11
В	18	21	18
Итого	43	44	39

Таким образом, окончательный результат оценки по каждому виду запасов значительно отличается от оценки по каждому из вариантов.

Затраты на переработку запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции. К ним также относится систематическое распределение постоянных и переменных накладных производственных расходов, которые имеют место при переработке сырья в готовую продукцию.

Постоянными накладными производственными расходами являются те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы. Причем именно распределение постоянных накладных расходов представляет наибольшую сложность (порядок распределения).

Распределение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке основывается на производственных мощностях компании при работе в нормальных условиях.

Нормальная производственная мощность — это ожидаемый объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень производства может использоваться в том случае, когда он приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или остановки компании. Нераспределенные накладные расходы признаются как расход в периоде их возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается так, что запасы не оцениваются сверх себестоимости.

В этом и состоит фактически главная особенность избранного подхода. То есть международные стандарты предлагают условно считать, что производительными являются только те постоянные накладные, которые приходятся на одну единицу продукции при нормальной (плановой) загрузке предприятия. Если же предприятие по какой-то причине недовыполнило плановое задание или не достигло нормальной производственной мощности, то, соответственно, абсолютно неоправданно включать в себестоимость произведенной продукции всю сумму постоянных накладных расходов. Та их часть, которая относится к недовыполненному плановому заданию, должна быть сразу же отнесена на расходы периода независимо от того, была ли выпущенная продукция реализована или нет.

И, соответственно, наоборот, перевыпуск продукции, т.е. превышение планового уровня, не должен вести к тому, что себестоимость продукции будет изменяться. Предприятие получает доход в виде экономии на масштабе, но себестоимость единицы должна оставаться прежней.

Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Переменными производственными накладными расходами являются те косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, такие как косвенные затраты сырья и косвенные затраты труда.

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до современного местоположения и состояния. Например, может быть уместно включать в стоимость запасов производственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Пример.

Предположим, что нормальная производственная мощность составляет: 5 000 ед. продукции А; 7 000 ед. продукции Б.

Фактический объем производства составил: 4 000 ед. продукции А; 6 000 ед. продукции Б.

Затраты времени на 1 ед.: продукции А — 0,5 ч; продукции Б — 0,25 ч.

Постоянный уровень накладных расходов составляет 120 тыс. р.

Переменный уровень накладных расходов составляет 35 тыс. р. (сумма переменных накладных расходов распределяется пропорционально общему времени, пошедшему на изготовление продукции каждого вида).

Переменный уровень прямых расходов составляет: 10 тыс. р. на 1 ед. продукции А; 5 тыс. р. на 1 ед. продукции Б (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Определение общей величины расходов по проекту

Вид расходов	А	Б
<i>Постоянные накладные расходы</i>		
Размер постоянных накладных расходов на весь объем выпуска (база распределения 5 000: 7 000, сумма распределения 120 000), тыс. р.	50 000	70 000
Размер постоянных накладных расходов на 1 ед. продукции, тыс. р. (исходя из нормальных условий работы)	10	10
Размер постоянных расходов на фактический объем (4 000 и 6 000 ед.), тыс. р.	40 000	60 000
Размер постоянных расходов, отнесенных на расходы текущего периода (не на запасы), тыс. р.	20 000 = (120 000 – 100 000)	
<i>Переменные накладные расходы</i>		
Размер переменных расходов на всю производственную мощность по фактическому объему продукции, долл. (база для распределения – фактическое число часов: 4 000 × 0,5 и 6 000 × 0,25, т.е. соотношение — 2 : 1,5	20 000	15 000
<i>Прямые расходы</i>		
Прямые расходы на весь фактический выпуск продукции А и Б, тыс. р.	40 000	30 000
Итого	100 000	105 000

Итого: затраты, отнесенные на запасы, 205 тыс. р. + 20 тыс. р. (расходы текущего периода). Итого 225 тыс. р.

То есть когда предприятие недовыполнило плановое задание, то оно, соответственно, часть постоянных накладных расходов списывает на расходы текущего периода.

Теперь проанализируем обратную ситуацию, т.е. когда предприятие перевыполнило план по производству продукции.

Пример.

Предположим, что нормальная производственная мощность составляет: 5 000 ед. продукции А; 7 000 ед. продукции Б.

Фактический объем производства составил: 5 000 ед. продукции А; 9 000 ед. продукции Б.

Затраты времени на 1 ед.: продукции А — 0,5 ч; продукции Б — 0,25 ч.

Постоянный уровень накладных расходов составляет 120 тыс. р.

Переменный уровень накладных расходов составляет 35 тыс. р. (сумма переменных накладных расходов распределяется пропорционально общему времени, пошедшему на изготовление продукции каждого вида).

Переменный уровень прямых расходов составляет: 10 тыс. р. на 1 ед. продукции А; 5 тыс. р. на 1 ед. продукции Б (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Определение общей величины расходов по проекту

Вид расходов	А	Б
<i>Постоянные накладные расходы</i>		
Размер постоянных накладных расходов на весь объем выпуска (база распределения 5 000 : 7 000, сумма распределения 120 000), тыс. р.	50 000	70000
Размер постоянных накладных расходов на 1 ед. продукции (исходя из нормальных условий работы), тыс. р.	10	10
Размер постоянных расходов на фактический объем (5 000 и 9 000 ед.), тыс. р.	50 000	90 000
Доходы текущего периода, полученные из-за превышения планового объема производства, тыс. р.	20 000 = (140 000 – 120 000)	
<i>Переменные накладные расходы</i>		
Размер переменных накладных расходов на производственную мощность по фактическому объему продукции (база распределения 5 000 · 0,5 : 9 000 · 0,25, т.е. 2 500 : 2 250), тыс. р.	18 421,1	16 578,9
<i>Прямые расходы</i>		
Прямые расходы на весь фактический выпуск продукции А и Б, тыс. р.	50 000	45 000
Итого	118 421,1	151 578,9

Таким образом, в данном случае предприятие получило доход оттого, что оно перевыполнило плановое задание, в результате чего сумма постоянных накладных расходов была распределена по ставке постоянных накладных расходов на больший фактический объем производства, что и привело к экономии.

Однако так делать запрещено и необходимо снизить ставку накладных расходов до 8,57 тыс. р./ед. Тогда на продукцию А придется 42 850 тыс. р., а на продукцию Б — 77 150 тыс. р.

В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация о запасах:

- учетная политика, утвержденная для оценки запасов, включая используемые для расчетов формулы;
- общая балансовая стоимость запасов и их балансовая стоимость по видам запасов, находящихся у данной организации;
- балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода;
- величина снижения стоимости запасов, признанного в качестве расхода в отчетном периоде;
- величина восстановленной суммы, относящейся к величине ранее произведенного списания стоимости запасов, признанного в качестве расхода в течение отчетного периода;
- обстоятельства или события, которые привели к восстановлению стоимости запасов;
- балансовая стоимость запасов, используемых в качестве залога для обеспечения обязательств.

6.3. Биологические активы (запасы)

Учету биологических активов в рамках Международных стандартов финансовой отчетности посвящен стандарт IAS 41 «Сельское хозяйство». Целью настоящего стандарта является установление порядка учета и требований к раскрытию информации применительно к сельскохозяйственной деятельности.

Настоящий стандарт следует применять для учета указанных ниже объектов, когда они относятся к сельскохозяйственной деятельности:

- биологических активов, за исключением плодовых культур;
- сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора (прил. 2).

Настоящий стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции, представляющей собой полученный от биологических активов продукт, по

состоянию на момент ее сбора. В настоящем стандарте не рассматриваются вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, например, переработки винограда в вино, осуществляемой виноторговцем, выростившим этот виноград. Несмотря на то что подобная переработка может являться логическим и естественным продолжением сельскохозяйственной деятельности и можно провести некоторую аналогию между происходящими процессами и биотрансформацией, такая переработка не относится к сельскохозяйственной деятельности.

В табл. 6.4 приводятся примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продуктов, получаемых в результате переработки после сбора продукции.

Таблица 6.4

Примеры биологических активов

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора продукции
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесопосадке	Поваленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, консервированная ветчина
Хлопчатник	Собранный хлопок	Нитки, одежда
Сахарный тростник	Срезанный тростник	Сахар
Табак	Собранные листья	Высушенный табак
Чайные кусты	Собранные листья	Чай
Виноградная лоза	Собранный виноград	Вино
Плодово-ягодные деревья	Собранные плоды	Переработанные плоды
Масличные пальмы	Собранные плоды	Пальмовое масло

Исходя из табл. 6.4, можно сделать вывод, что к биологическим активам относятся такие объекты, которые при отсутствии специального стандарта могли бы быть классифицированы наиболее объективно как основные средства, поскольку в принципе при осуществлении сельскохозяйственной деятельности соответствующие объекты вполне попадают под критерии основного средства:

- используются при производстве продукции (в данном случае сельскохозяйственной);
- имеют срок полезного использования, как правило, больше 12 месяцев и т.д.

Но все-таки у данных активов есть и своя особенность — они действительно участвуют в производстве продукции, так же как и обычные (промышленно-производственные) основные средства, однако эту продукцию они производят из самих себя, практически не затрачивая на это какие-либо предметы труда, за исключением сопутствующих материалов и материалов, повышающих

производительность биологических активов (например, воды, удобрений, кормов, часть которых также произрастает естественным образом и т.п.). Это и привело к тому, что разработчики стандартов сочли необходимым издание именно отдельного стандарта по данным вопросам.

В стандарте приводится предельно упрощенное определение каждого из видов активов, учет которых регулируется IAS 41:

- биологический актив — животное или растение;
- сельскохозяйственная продукция — продукция, собранная с биологических активов компании;
- сельскохозяйственная деятельность — управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Аналогично всем другим активам компания должна признавать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию исключительно в случаях, когда:

- компания контролирует актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность получения компанией будущих экономических выгод от данного актива;
- справедливая стоимость или себестоимость актива может быть оценена с достаточной степенью достоверности.

Будущая экономическая выгода, как правило, оценивается исходя из величины основных физических параметров, т.е. способен ли в принципе актив приносить какие-то выгоды.

Однако максимальное внимание в стандарте уделено именно вопросам оценки, как биологических активов, так и сельскохозяйственной продукции. Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов компании, также следует оценивать по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Более того, данная оценка является еще более важной в силу того, что такая оценка является себестоимостью на дату, когда начинает применяться IAS 2 «Запасы» или другой применимый Международный стандарт финансовой отчетности в отношении продукции, полученной от переработки сельскохозяйственной продукции. Использование в оценке именно справедливой стоимости, а не себестоимости, обеспечивает важнейшее отличие требований МСФО от требований российских стандартов в данной области. При этом естественно, что если справедливая стоимость активов будет изменяться, то это будет влиять и на капитал компании,

то есть должна производиться своего рода переоценка биологических активов. В России любое изменение стоимости возникает только в случае продажи биологического актива, но не при его использовании организацией.

Сбытовые расходы включают комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, а также пошлины. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок.

Но естественно, что именно с определением справедливой стоимости и возникают наибольшие проблемы при применении международных стандартов финансовой отчетности.

Если сделки с биологическим активом или сельскохозяйственной продукцией совершаются на активном рынке, справедливую стоимость актива целесообразно определять исходя из его котировочной цены на данном рынке. Если компания имеет доступ к нескольким активным рынкам, используется цена наиболее подходящего из них. Например, если у компании есть доступ к двум активным рынкам, применяется цена, действующая на том рынке, который предполагается использовать.

При отсутствии активного рынка компания для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей, если таковые имеются:

- цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом отличий;
- отраслевые показатели, например, стоимость садовых культур в расчете на один лоток, бушель или гектар и стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса.

В отдельных случаях на основании, указанных выше источников информации, можно сделать различные выводы в отношении справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. Компания рассматривает причины данных расхождений для того, чтобы получить наиболее достоверную оценку справедливой стоимости в рамках относительно узких границ приемлемых оценок.

Иногда могут отсутствовать рыночные цены или другие стоимостные показатели биологического актива, находящегося в определенном состоянии на данный момент времени. В таких случаях для определения справедливой стоимости компания использует дисконтированную стоимость ожидаемых от актива

чистых денежных потоков, при этом применяется коэффициент дисконтирования, рассчитанный исходя из сложившейся конъюнктуры рынка для денежных потоков до уплаты налогов.

Расчет дисконтированной стоимости ожидаемых от актива чистых денежных потоков производится для определения справедливой стоимости биологического актива, находящегося в данном конкретном месте и состоянии. Компания учитывает эти факторы при определении коэффициента дисконтирования и расчете ожидаемых чистых денежных потоков. Данное конкретное состояние биологического актива означает, что в процессе расчетов необходимо исключить прирост стоимости, связанный с дальнейшей биотрансформацией и будущей деятельностью компании, в частности, прирост стоимости в результате совершенствования процессов биотрансформации, сбора продукции и реализации.

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, а также от изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, следует учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором они имеют место.

Например, убыток при первоначальном признании биологического актива может возникать в связи с тем, что при установлении справедливой стоимости биологического актива вычитаются предполагаемые сбытовые расходы. Прибыль при первоначальном признании биологического актива может возникать, например, при рождении теленка.

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, следует также учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором они фактически имеют место.

6.4. Разведка и оценка минеральных полезных ископаемых

Целью Международной стандарта IFRS 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых» является определение порядка отражения в финансовой отчетности деятельности по разведке и оценке запасов полезных ископаемых.

Настоящий стандарт требует:

- ограниченного усовершенствования существующих практических подходов к учету затрат на разведку и оценку;
- от организаций, которые признают активы, связанные с разведкой и оценкой, проверки таких активов на предмет обесценения в соответствии с настоящим МСФО;
- раскрытия информации, которая идентифицирует и поясняет показатели финансовой отчетности организации, относящиеся к деятельности по разведке и

оценке запасов полезных ископаемых, и помогает пользователям этой финансовой отчетности понять величину, сроки и определенность возникновения будущих потоков денежных средств от любых признанных активов, связанных с разведкой и оценкой.

Организация должна применять настоящий МСФО для затрат на разведку и оценку, которые она производит.

Настоящий МСФО не рассматривает прочие аспекты бухгалтерского учета, который ведут организации, осуществляющие деятельность по разведке и оценке запасов полезных ископаемых.

Организация не должна применять настоящий МСФО в отношении затрат, которые были ею понесены:

- до начала работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, в частности, затрат, которые были понесены до получения организацией юридических прав на проведение разведывательных работ на определенной территории;
- после того, как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых может быть продемонстрирована.

Оценка при признании.

Активы, связанные с разведкой и оценкой, оцениваются по первоначальной стоимости.

Элементы первоначальной стоимости активов, связанных с разведкой и оценкой.

Организация должна определить учетную политику, которая устанавливает, какие затраты признаются в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой, и применять эту политику последовательно. При определении такой политики организация учитывает степень, в которой данные затраты могут быть соотнесены с обнаружением конкретных запасов полезных ископаемых. Ниже приведены примеры затрат, которые могут быть включены в первоначальную оценку активов, связанных с разведкой и оценкой (представленный перечень не является исчерпывающим):

- затраты на приобретение прав на разведку;
- затраты на топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования;
- затраты на поисково-разведочное бурение;
- затраты на прокладку траншей;
- затраты на отбор проб и образцов;
- и затраты, связанные с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Затраты, относящиеся к разработке запасов полезных ископаемых, не могут признаваться в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой.

Оценка после признания.

После признания активов, связанных с разведкой и оценкой, организация должна применять к ним либо модель учета по первоначальной стоимости, либо модель учета по переоцененной стоимости. Если применяется модель учета по переоцененной стоимости, используемая модель должна соответствовать классификации активов.

Классификация активов, связанных с разведкой и оценкой.

Организация должна классифицировать активы, связанные с разведкой и оценкой, как материальные или нематериальные, исходя из характера приобретенных активов, и последовательно применять принятую классификацию.

Некоторые активы, связанные с разведкой и оценкой, рассматриваются как нематериальные (например, права на проведение буровых работ), в то время как другие активы являются материальными (например, транспортные средства и буровые установки). В той мере, в которой потребление материального актива происходит при создании нематериального актива, сумма, отражающая такое потребление, составляет часть первоначальной стоимости нематериального актива. Тем не менее использование материального актива для создания нематериального актива не превращает материальный актив в нематериальный.

ПРИЛОЖЕНИЯ

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»

Список изменяющих документов

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н, МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 № 125н)

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение порядка учета основных средств, с тем чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях организации в основные средства и об изменениях в таких инвестициях. Основными вопросами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев, когда другой стандарт определяет или разрешает иной порядок учета.

3 Настоящий стандарт не применяется к:

(а) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

(b) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью, за исключением плодовых культур (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»). Настоящий стандарт применяется к плодовым культурам, но не применяется к продукции на плодовых культурах.

(c) признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»).

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

(d) правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Тем не менее настоящий стандарт применяется в отношении основных средств, используемых для разработки или поддержания в рабочем состоянии активов, описанных в подпунктах (b) — (d).

4 Исключен. — МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н.

5 Организация, применяющая модель учета инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», должна использовать модель учета по первоначальной стоимости, предусмотренную настоящим стандартом для инвестиционной недвижимости, находящейся в собственности.

(в ред. МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

Определения

6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Плодовая культура — это живое растение, которое:

(абзац введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

(a) используется для производства или получения сельскохозяйственной продукции;

(абзац введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

(b) как ожидается, будет плодоносить в течение более одного периода; и

(абзац введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

(c) с малой степенью вероятности будет продано в качестве сельскохозяйственной продукции, за исключением побочных продаж в качестве отходов.

(абзац введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

(Определение плодовой культуры более подробно рассматривается в пунктах 5А — 5В МСФО (IAS) 41)

(абзац введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

Балансовая стоимость — сумма, в которой актив признается после вычета сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от его обесценения.

Первоначальная стоимость — сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или,

когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Амортизируемая величина — первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Амортизация (основного средства) — систематическое распределение амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования.

Стоимость, специфичная для организации — приведенная стоимость денежных потоков, которые организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении обязательства.

Справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Убыток от обесценения — сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Основные средства — материальные активы, которые:

(а) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях; и

(б) предполагаются к использованию в течение более чем одного периода.

Возмещаемая сумма — большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или ценности его использования.

Ликвидационная стоимость актива — расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, какие ожидаются по окончании срока его полезного использования.

Срок полезного использования — это:

(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или

(б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Признание

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

(а) признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; и

(b) первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена.

8 Такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование признаются в отчетности в соответствии с настоящим МСФО, если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы.

9 Настоящий стандарт не определяет единицу измерения для целей признания, т.е. что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится организация, требуется суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, например шаблоны, инструменты и штампы, и использовать критерии применительно к их агрегированной стоимости.

10 Организация должна оценивать все свои затраты, относящиеся к основным средствам, руководствуясь настоящим принципом признания, по мере возникновения таких затрат. Такие затраты включают затраты, понесенные первоначально в связи с приобретением или строительством объекта основных средств, а также затраты, понесенные впоследствии в связи с достройкой, частичным замещением или обслуживанием этого объекта. Первоначальная стоимость объекта основных средств может включать затраты, понесенные в связи с арендой активов, которые используются для строительства, достройки, частичного замещения или обслуживания объекта основных средств, например, амортизацию активов в форме права пользования.

(в ред. МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

Первоначальные затраты

11 Приобретение объектов основных средств может осуществляться в целях обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды. Хотя приобретение таких объектов и не приводит непосредственно к увеличению будущих экономических выгод от использования конкретного существующего объекта основных средств, оно может быть необходимо для получения организацией будущих экономических выгод от использования других ее активов. Такие объекты основных средств удовлетворяют критериям признания в качестве активов, поскольку они позволяют организации извлекать будущие экономические выгоды от связанных активов, превышающие выгоды, которые могли бы быть получены, если бы такие объекты не были приобретены. Например, организация химической промышленности может внедрить новые технологии работы с химикатами, обеспечивающие соблюдение требований по охране окружающей среды при производстве и хранении опасных химических веществ; связанная с этим модернизация производственных помещений признается в качестве актива, поскольку без нее организация не может производить и продавать

химическую продукцию. Тем не менее признанная в результате балансовая стоимость такого актива и связанных активов подлежит проверке на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Последующие затраты

12 Согласно принципу признания, изложенному в пункте 7, организация не включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание объекта. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Затраты на повседневное техническое обслуживание состоят, главным образом, из затрат на оплату труда и приобретение расходных материалов, а также могут включать стоимость мелких комплектующих частей. Назначение этих затрат часто описывается как «ремонт и текущее обслуживание» объекта основных средств.

13 Элементы некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены. Например, печь может требовать смены футеровки по истечении установленного количества часов использования, а внутреннее оснащение самолета, например сиденья или бортовая кухня, может подлежать неоднократной замене в течение срока службы фюзеляжа. Объекты основных средств также могут приобретаться для целей периодической замены, осуществляемой с меньшей регулярностью, например для замены внутренних перегородок в здании, или для того, чтобы произвести однократную замену. Согласно принципу признания, изложенному в пункте 7, организация включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты по частичной замене такого объекта в момент их возникновения, если удовлетворяются критерии признания. При этом балансовая стоимость заменяемых частей списывается в соответствии с положениями настоящего стандарта о прекращении признания (см. пункты 67 — 72).

14 Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, самолета) может быть проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов вне зависимости от того, производится ли при этом замена элементов объекта. При выполнении каждого масштабного технического осмотра связанные с ним затраты признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве затрат на замену, если удовлетворяются критерии признания. Оставшаяся в балансовой стоимости сумма ранее признанных затрат на проведение предыдущего технического осмотра (в отличие от запчастей, имеющих физическую форму) подлежит прекращению признания. Это происходит вне зависимости от того, выделялись или нет затраты, связанные с предыдущим техническим осмотром, в рамках операции по приобретению или строительству данного объекта. При необходимости расчетная стоимость будущего аналогичного технического осмотра может быть использована в качестве показателя стоимости существующего компонента технического

осмотра, в которой он был включен в балансовую стоимость соответствующего объекта в момент его приобретения или строительства.

Оценка при признании

15 Объект основных средств, удовлетворяющий критериям признания в качестве актива, оценивается по первоначальной стоимости.

Элементы первоначальной стоимости

16 Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

(a) цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и уступок;

(b) все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации;

(c) первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода.

17 Примерами непосредственно относящихся затрат являются:

(a) затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), возникающие непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств;

(b) затраты на подготовку площадки;

(c) первоначальные затраты на доставку и проведение погрузочно-разгрузочных работ;

(d) затраты на установку и монтаж;

(e) затраты на проверку надлежащего функционирования актива, оставшиеся после вычета чистых поступлений от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива до предусмотренного местоположения и приведения его в требуемое состояние (например, образцов, полученных в процессе тестирования оборудования); и

(f) суммы вознаграждения за оказанные профессиональные услуги.

18 Организация применяет МСФО (IAS) 2 «Запасы» в отношении затрат, связанных с выполнением обязательств по демонтажу, удалению объекта и восстановлению занимаемого им участка, которые возникают в течение определенного периода вследствие использования указанного объекта для производства запасов в течение этого периода. Обязательства в отношении затрат, учтенных в соответствии с МСФО (IAS) 2 или МСФО (IAS) 16, признаются и оцениваются в

соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

19 Примерами затрат, не включаемых в состав первоначальной стоимости объекта основных средств, являются:

- (a) затраты на открытие нового производственного комплекса;
- (b) затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
- (c) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- (d) административные и иные общие накладные расходы.

20 Признание затрат в составе балансовой стоимости объекта основных средств прекращается тогда, когда актив приведен в местоположение и состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные в процессе использования или перемещения объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость объекта основных средств:

- (a) затраты, понесенные в то время, когда объект, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной загрузкой;
- (b) первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта; и
- (c) затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности организации.

21 Некоторые операции осуществляются в связи со строительством или развитием объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки этого объекта до местоположения и приведения его в состояние, которые требуются для его эксплуатации в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут осуществляться до начала или во время работ по строительству или развитию. Например, до начала строительных работ может быть получен доход от использования строительной площадки в качестве автостоянки. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для доставки в местоположение и приведения объекта в состояние, которые требуются для его эксплуатации в соответствии с намерениями руководства, доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в составе прибыли или убытка и классифицируются по соответствующим статьям доходов и расходов.

22 Первоначальная стоимость самостоятельно произведенного актива определяется на основе тех же принципов, что и первоначальная стоимость приобретенного актива. Если организация производит аналогичные активы для продажи в ходе своей

обычной деятельности, то первоначальная стоимость такого актива обычно соответствует стоимости производства актива для продажи (см. МСФО (IAS) 2). Таким образом, при определении соответствующих затрат исключается внутренняя прибыль. Аналогично в первоначальную стоимость актива не включаются сверхнормативные потери материалов, затраты на оплату труда и другие ресурсы, понесенные при создании актива собственными силами. МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» устанавливает критерии признания процентов в качестве компонента балансовой стоимости самостоятельно произведенного объекта основных средств.

22А Плодовые культуры учитываются в том же порядке, что и создаваемые собственными силами объекты основных средств до наступления момента, когда они будут приведены в местоположение и состояние, пригодное для их использования в соответствии с намерениями руководства. Соответственно, термин «строительство» в настоящем стандарте необходимо рассматривать как охватывающий деятельность, необходимую для выращивания плодовых культур до наступления момента, когда они будут приведены в местоположение и состояние, пригодное для их использования в соответствии с намерениями руководства.

(п. 22А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

Оценка первоначальной стоимости

23 Первоначальная стоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленной оплаты денежными средствами на дату признания. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных сроков кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода отсрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23.

24 Один или более объектов основных средств могут быть приобретены в обмен на немонетарный актив или активы, либо в обмен на сочетание монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к простому обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем операциям обмена, описанным в предыдущем предложении. Первоначальная стоимость такого объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда: (а) операция обмена не имеет коммерческого содержания или (б) ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддаются надежной оценке. Такой порядок оценки приобретенного объекта применяется даже в том случае, если организация не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретенный объект не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

25 Организация определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, путем оценки степени ожидаемого изменения будущих денежных потоков в результате данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

(а) структурные параметры (риск, сроки и величина) денежных потоков по полученному активу отличаются от структурных параметров денежных потоков по переданному активу; или

(б) в результате такого обмена изменяется характерная только для этой организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция; и

(с) разница, описанная в подпунктах (а) или (б), является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, необходимо, чтобы характерная только для этой организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция, отражала денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения организацией подробных расчетов.

26 Справедливая стоимость актива поддается надежной оценке, если (а) разброс значений в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости не является значительным для данного актива или (б) можно обоснованно оценить коэффициенты вероятности различных расчетных оценок в указанном диапазоне и использовать их при оценке справедливой стоимости. Если организация в состоянии надежно оценить справедливую стоимость либо полученного актива, либо актива, переданного в обмен, то справедливая стоимость переданного актива используется для оценки первоначальной стоимости полученного актива, кроме случаев, когда база для установления справедливой стоимости полученного актива является более доказательной.

27 Исключен. — МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н.

28 Балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на сумму государственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Оценка после признания

29 В качестве своей учетной политики организация должна выбрать либо модель учета по первоначальной стоимости, предусмотренную пунктом 30, либо модель учета по переоцененной стоимости, предусмотренную пунктом 31, и применять выбранную политику ко всему классу основных средств.

29А Некоторые организации управляют внутренним или внешним инвестиционным фондом, который предоставляет инвесторам выгоды, определенные

с учетом паев в фонде. Аналогичным образом некоторые организации выпускают группы договоров страхования с условиями прямого участия и удерживают базовые статьи. Некоторые такие фонды или базовые статьи включают недвижимость, занимаемую владельцем. Организация должна применять МСФО (IAS) 16 к недвижимости, занимаемой владельцем, которая включается в такой фонд или является базовой статьей. Несмотря на требования пункта 29, организация вправе принять решение оценивать такую недвижимость с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. Для целей принятия такого решения к договорам страхования относятся инвестиционные договоры с условиями дискреционного участия. (См. МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования», в котором приводятся определения терминов, используемых в данном пункте.)

(п. 29А введен МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 № 125н)

29В Организация должна рассматривать недвижимость, занимаемую владельцем, оценка которой осуществляется с использованием модели учета по справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в соответствии с пунктом 29А, как отдельный класс основных средств.

(п. 29В введен МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 № 125н)

Модель учета по первоначальной стоимости

30 После признания объекта основных средств в качестве актива, он должен учитываться по своей первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

31 После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учету по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, чтобы не допустить существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости по состоянию на дату окончания отчетного периода.

32 — 33 [Удалены]

34 Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости переоцениваемых объектов основных средств. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Некоторые объекты основных средств

характеризуются значительными и волатильными изменениями справедливой стоимости, что вызывает необходимость в проведении ежегодной переоценки. Проведение таких частых переоценок не требуется для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям. В таких случаях необходимость переоценки может возникать только каждые 3 — 5 лет.

35 После переоценки объекта основных средств балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости. На дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

(а) валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения; либо

(b) накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива.

Величина корректировки накопленной амортизации основных средств составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости, которая подлежит учету в соответствии с пунктами 39 и 40.

36 Если переоценивается какой-либо объект основных средств, то переоценке подлежат все активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив.

37 Класс основных средств представляет собой группу активов, имеющих сходные признаки, включая их основные свойства и характер использования в деятельности организации. Ниже представлены примеры отдельных классов основных средств:

- (a) земля;
- (b) земля и здания;
- (c) машины и оборудование;
- (d) водные суда;
- (e) воздушные суда;
- (f) автотранспортные средства;
- (g) мебель и встраиваемые элементы;
(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)
- (h) офисное оборудование; и
(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)
- (i) плодовые культуры.

(пп. «(i)» введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

38 Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, выполняется одновременно во избежание избирательной переоценки активов и отражения в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешанную комбинацию затрат и стоимостей, определенных по состоянию на различные даты. Тем не менее активы какого-либо класса могут переоцениваться в определенной очередности при условии, что переоценка этого класса активов выполняется в пределах короткого промежутка времени, и при условии, что результаты переоценки обновляются.

39 Если в результате переоценки балансовая стоимость актива увеличивается, то сумму данного увеличения следует признать в составе прочего совокупного дохода и отражать накопительным итогом в составе собственного капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки». Однако сумму такого увеличения следует признать в составе прибыли или убытка в той мере, в которой она восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

40 Если в результате переоценки балансовая стоимость актива уменьшается, то сумму данного уменьшения следует признать в составе прибыли или убытка. Однако сумму такого уменьшения следует признать в составе прочего совокупного дохода в размере кредитового остатка по статье «прирост стоимости от переоценки», существующего в отношении указанного актива. Сумма уменьшения, признанная в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки».

41 Сумма прироста стоимости объекта основных средств от его переоценки, включенная в состав собственного капитала, может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенной прибыли в момент прекращения признания соответствующего актива. Это может повлечь за собой перенос в состав нераспределенной прибыли всей суммы прироста стоимости от переоценки в момент прекращения эксплуатации соответствующего актива или его выбытия. В то же время часть суммы прироста стоимости от переоценки может переноситься в состав нераспределенной прибыли по мере использования актива организацией. В таком случае переносимая сумма прироста стоимости от переоценки представляет собой разницу между величиной амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и величиной амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива. Перенос сумм со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не может осуществляться через прибыль или убыток.

42 Налоговый эффект (если таковой имеет место), возникающий в результате переоценки основных средств, признается и раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Амортизация

43 Каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого является значительной по отношению к общей первоначальной стоимости данного объекта, должен амортизироваться отдельно.

44 Организация распределяет сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности. Например, может быть целесообразно по отдельности амортизировать фюзеляж и двигатели самолета. Аналогично, если организация приобретает объект основных средств, являющийся предметом договора операционной аренды, в котором эта организация является арендодателем, может быть уместно по отдельности амортизировать суммы, отраженные в первоначальной стоимости данного объекта, которые относятся к благоприятным и неблагоприятным условиям данной аренды по сравнению с рыночными условиями.

(в ред. МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

45 Срок полезного использования и метод амортизации одного значительного компонента объекта основных средств могут полностью совпадать со сроком полезного использования и методом амортизации другого значительного компонента того же самого объекта. Такие компоненты можно объединять в группы при определении величины расходов по амортизации.

46 Если организация по отдельности амортизирует определенные компоненты объекта основных средств, то она также отдельно амортизирует и оставшуюся часть этого объекта. Оставшаяся часть объекта состоит из тех его компонентов, которые по отдельности не являются значительными. Если ожидания организации в отношении использования указанных компонентов варьируются, то для начисления амортизации по оставшейся части объекта могут потребоваться методы аппроксимации, обеспечивающие правдивое отражение особенностей потребления и/или срока полезного использования составляющих ее компонентов.

47 Организация вправе начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта, первоначальная стоимость которых не является значительной по отношению к первоначальной стоимости всего этого объекта.

48 Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива.

49 Сумма амортизационных отчислений за какой-либо период обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются в процессе производства других активов. В таком случае сумма амортизационных отчислений является частью первоначальной стоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, суммы амортизации производственного здания и оборудования включаются в состав затрат на переработку материалов при производстве запасов (см. МСФО (IAS) 2). Аналогично суммы амортизации основных средств, используемых в процессе разработки, могут включаться в первоначальную стоимость нематериального актива, признаваемого в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Амортизируемая величина и период амортизации

50 Амортизируемая величина актива подлежит систематическому распределению на протяжении срока полезного использования этого актива.

51 Ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива должны анализироваться на предмет возможного пересмотра как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года и, если ожидания отличаются от предыдущих оценочных значений, соответствующее изменение (изменения) должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

52 Начисление амортизации производится даже в том случае, если справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, при условии, что ликвидационная стоимость актива не превышает его балансовую стоимость. Во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается.

53 Амортизируемая величина актива определяется за вычетом его ликвидационной стоимости. На практике ликвидационная стоимость актива часто составляет незначительную величину и, следовательно, является несущественной при расчете амортизируемой величины.

54 Ликвидационная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. Если это происходит, то сумма амортизации по этому активу равна нулю, если только и до тех пор, пока его ликвидационная стоимость впоследствии не станет ниже балансовой стоимости данного актива.

55 Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е. когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в режиме, соответствующем намерениям руководства. Амортизация актива прекращается на дату классификации этого актива как

предназначенного для продажи (или включения его в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 или на дату прекращения признания данного актива в зависимости от того, какая из них наступает раньше. Следовательно, начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или изъятия его из эксплуатации, за исключением случаев, когда актив полностью самортизирован. Тем не менее при применении методов амортизации на основе объема выработки сумма амортизационных отчислений может быть нулевой в течение времени, когда производство отсутствует.

56 Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются организацией главным образом через его использование. Тем не менее действие других факторов, таких как моральное или коммерческое устаревание и физический износ при простое актива, часто приводит к уменьшению экономических выгод, которые могли бы быть получены от данного актива. Следовательно, при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание все перечисленные ниже факторы:

(а) предполагаемое использование актива; использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;

(б) предполагаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения актива и поддержания его в рабочем состоянии во время простоев;

(с) моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива. Ожидаемое будущее уменьшение цены продажи продукции, произведенной с использованием актива, может указывать на ожидаемое моральное или коммерческое устаревание актива, что, в свою очередь, может свидетельствовать об уменьшении будущих экономических выгод, заключенных в данном активе;

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

(d) юридические или аналогичные ограничения по использованию актива, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

57 Срок полезного использования актива определяется исходя из предполагаемой полезности актива для организации. Политика организации по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в соответствующем активе. Таким образом, срок полезного использования актива может оказаться короче, чем его экономический срок службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с

применением профессионального суждения, основанного на опыте работы организации с аналогичными активами.

58 Земельные участки и здания представляют собой отдельные активы и отражаются в учете отдельно, даже если приобретены вместе. За некоторыми исключениями, такими как карьеры и участки, используемые для захоронения отходов, земельные участки имеют неограниченный срок полезного использования и, следовательно, не амортизируются. Здания имеют ограниченный срок полезного использования и, таким образом, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором расположено здание, не влияет на определение амортизируемой величины этого здания.

59 Если первоначальная стоимость земельного участка включает затраты на демонтаж, удаление объектов основных средств и восстановление на этом участке окружающей среды, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.

Метод амортизации

60 Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемые особенности потребления организацией будущих экономических выгод от актива.

61 Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен анализироваться на предмет возможного пересмотра как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года и, в случае значительного изменения предполагавшихся особенностей потребления будущих экономических выгод, получаемых от актива, метод должен быть изменен с целью отражения изменившихся ожиданий. Такое изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

62 Для распределения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции. Метод линейной амортизации заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования актива уменьшается. Метод списания стоимости пропорционально объему продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемого уровня производительности. Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемые особенности

потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняются ожидания в отношении особенностей потребления этих будущих экономических выгод.

62А Недопустимо применение метода амортизации, основанного на выручке, генерируемой в результате деятельности, в которой задействован актив. Выручка, генерируемая в результате деятельности, в которой задействован актив, как правило, отражает факторы, отличные от потребления заключенных в данном активе экономических выгод. Например, на выручку влияют другие используемые ресурсы и процессы, деятельность по продаже, а также изменения объемов и цен продаж. На ценовой компонент выручки может влиять инфляция, которая не имеет отношения к способу потребления актива.

(п. 62А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

Обесценение

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

64 [Удален]

Компенсация обесценения

65 Компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в состав прибыли или убытка, когда возникает право на получение такой компенсации.

66 Обесценение или утрата объектов основных средств, соответствующие требования о компенсации или выплаты компенсации третьими лицами, а также любое последующее приобретение или строительство замещающих активов представляют собой отдельные экономические события и должны учитываться отдельно следующим образом:

(а) признание обесценения объектов основных средств производится в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(b) прекращение признания объектов основных средств, активная эксплуатация которых прекращена или которые подлежат выбытию, определяется в соответствии с настоящим стандартом;

(с) компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в расчет прибыли или убытка, когда возникает право на ее получение; и

(d) первоначальная стоимость объектов основных средств, восстановленных, приобретенных или построенных с целью замещения, определяется в соответствии с настоящим стандартом.

Прекращение признания

67 Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

(a) при выбытии этого объекта; или

(b) когда никаких будущих экономических выгод от использования или выбытия этого объекта уже не ожидается.

68 Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка в момент прекращения признания данного объекта (если только МСФО (IFRS) 16 «Аренда» не содержит иных требований в отношении продажи с обратной арендой). Такая прибыль не должна классифицироваться как выручка.

(в ред. МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

68А Однако, если организация в ходе своей обычной деятельности регулярно продает объекты основных средств, которые она предоставляла в аренду другим сторонам, организация должна перевести такие активы в состав запасов по их балансовой стоимости, когда они прекращают передаваться в аренду и становятся активами, предназначенными для продажи. Поступления от продажи таких активов должны признаваться как выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка». МСФО (IFRS) 5 не применяется в тех случаях, когда активы, которые удерживаются для продажи в рамках обычной коммерческой деятельности организации, переводятся в состав запасов.

69 Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). Датой выбытия объекта основных средств является дата, на которую его получатель приобретает контроль над таким объектом в соответствии с требованиями к определению момента выполнения обязанности к исполнению в МСФО (IFRS) 15. МСФО (IAS) 16 применяется в тех случаях, когда выбытие происходит в результате операций продажи с обратной арендой.

(в ред. МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

70 Если, согласно изложенному в пункте 7 принципу признания, организация признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на замену части этого объекта, то она прекращает признание балансовой стоимости замененной части вне зависимости от того, амортизировалась эта часть отдельно или нет. Если для организации практически невозможно определить балансовую

стоимость замененной таким образом части, то организация может использовать величину затрат на замену как показатель стоимости замененной части на момент, когда она была приобретена или построена.

71 Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного объекта.

72 Сумма возмещения, подлежащая включению в состав прибыли или убытка, которая возникает при прекращении признания объекта основных средств, определяется в соответствии с требованиями к определению цены сделки в пунктах 47 — 72 МСФО (IFRS) 15. Последующие изменения расчетной суммы возмещения, включенной в состав прибыли или убытка, должны учитываться в соответствии с требованиями к учету изменений цены сделки в МСФО (IFRS) 15.

(п. 72 в ред. МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

Раскрытие информации

73 В финансовой отчетности необходимо раскрыть следующую информацию по каждому классу основных средств:

(a) базы оценки, используемые для определения валовой балансовой стоимости;

(b) применяемые методы амортизации;

(c) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

(d) валовую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода; и

(e) сверку балансовой стоимости на дату начала и дату окончания соответствующего периода, отражающую:

(i) поступления;

(ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IAS) 5, и прочие выбытия;

(iii) приобретения в рамках сделок по объединению бизнесов;

(iv) увеличение или уменьшение стоимости, возникающее в результате переоценки в соответствии с пунктами 31, 39 и 40 и в результате убытков от обесценения, отраженных или восстановленных в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(v) убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(vi) убытки от обесценения, восстановленные в составе прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(vii) суммы амортизации;

(viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления отчетности, в том числе при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающейся организации; и

(ix) прочие изменения.

74 В финансовой отчетности также необходимо раскрыть:

(a) наличие и размер ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, переданные в залог в качестве обеспечения обязательств;

(b) сумму затрат, признанных в составе балансовой стоимости объекта основных средств в ходе его строительства;

(c) сумму договорных обязательств по будущим операциям по приобретению основных средств; и

(d) если эта информация не раскрыта отдельно в отчете о совокупном доходе, сумму компенсации, предоставляемой третьими лицами в случае обесценения, утраты или передачи объектов основных средств, которая включена в состав прибыли или убытка.

75 Выбор метода амортизации и расчетная оценка срока полезного использования активов являются предметом суждения. Поэтому раскрытие принятых методов и расчетных сроков полезного использования или норм амортизации обеспечивает пользователей финансовой отчетности информацией, позволяющей им анализировать выбранную руководством политику и проводить сравнения с другими организациями. По аналогичным причинам необходимо раскрыть:

(a) сумму амортизации, начисленной в течение периода, вне зависимости от того, признана ли она в составе прибыли или убытка или в составе первоначальной стоимости других активов; и

(b) сумму накопленной амортизации по состоянию на дату окончания периода.

76 В соответствии с МСФО (IAS) 8 организация раскрывает характер и последствия изменения в бухгалтерской оценке, которое оказывает влияние на показатели текущего периода либо, согласно ожиданиям, окажет влияние на показатели последующих периодов. Применительно к основным средствам необходимость раскрытия такой информации может возникать при изменении расчетных оценок в отношении:

(a) величин ликвидационной стоимости;

- (b) расчетной величины затрат на демонтаж, перемещение или восстановление объектов основных средств;
- (c) сроков полезного использования; и
- (d) методов амортизации.

77 Если объекты основных средств отражаются по переоцененной стоимости, то необходимо раскрыть следующую информацию в дополнение к раскрытиям, требуемым МСФО (IFRS) 13:

- (a) дату, по состоянию на которую проводилась переоценка;
- (b) привлекался ли к оценке независимый оценщик;
- (c) — (d) [удалены]
- (e) применительно к каждому классу переоцененных основных средств: балансовую стоимость, в которой признавались бы эти активы, если бы они учитывались с использованием модели учета по первоначальной стоимости; и
- (f) прирост стоимости от переоценки с указанием изменения его величины за период и с указанием ограничений по его распределению.

78 В соответствии с МСФО (IAS) 36 организация раскрывает информацию об обесценившихся основных средствах в дополнение к информации, требуемой пунктами 73(e) (iv) — (vi).

79 Пользователи финансовой отчетности также могут счесть полезной информацию о:

- (a) балансовой стоимости временно простаивающих основных средств;
- (b) валовой балансовой стоимости находящихся в эксплуатации полностью самортизированных основных средств;
- (c) балансовой стоимости основных средств, изъятых из эксплуатации и не классифицированных как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5; и
- (d) справедливой стоимости основных средств, если таковая существенно отличается от балансовой стоимости, в том случае, когда используется модель учета по первоначальной стоимости.

Следовательно, организациям рекомендуется раскрывать указанные суммы.

Переходные положения

80 Требования пунктов 24 — 26 в отношении первоначальной оценки объекта основных средств, приобретенного в ходе операции обмена активами, должны применяться перспективно только к будущим операциям.

80А Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010 — 2012 гг.» изменен пункт 35.

Организация должна применять данную поправку в отношении всех переоценок, признанных в годовых периодах, начинающихся на дату первоначального применения этой поправки или после нее, а также в непосредственно предшествующем годовом периоде. Организация также вправе, но не обязана представить скорректированную сравнительную информацию для более ранних представленных в отчетности периодов. Если организация представляет нескорректированную информацию за более ранние периоды, она должна четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что она была представлена на другой основе, и объяснить эту основу.

80В [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

80С [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Дата вступления в силу

81 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение рекомендуется. Если организация применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.

81А Организация должна применять поправки, изложенные в пункте 3, для годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 6 в отношении более раннего периода, то она должна применить указанные поправки в отношении такого более раннего периода.

81В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункты 39, 40 и 73(е) (iv). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

81С МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (пересмотренным в 2008 году) внесена поправка в пункт 44.

Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанная поправка должны применяться в отношении такого более раннего периода.

81D Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункты 6 и 69 и добавлен пункт 68А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и одновременно применить соответствующие поправки в МСФО (IAS) 7 «Отчет о денежных потоках».

81E Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункт 5.

Организация должна применять указанные поправки перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Досрочное применение допускается в том случае, если организация одновременно применит поправки к пунктам 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53В, 54, 57 и 85В МСФО (IAS) 40. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

81F МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости, приведенное в пункте 6, а также внесены поправки в пункты 26, 35 и 77 и удалены пункты 32 и 33. Организация должна применять данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

81G Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009 — 2011 гг.», выпущенным в мае 2012 года, внесены поправки в пункт 8. Организация должна применять настоящие поправки ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящие поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

81H Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010 — 2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 35 и добавлен пункт 80А. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

81I Документом «Разъяснение допустимых методов амортизации (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 16 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 38)», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт 56 и добавлен пункт 62А. Организация должна применять данные поправки перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если

организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

(п. 81I введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

81J МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 68А, 69 и 72. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

(п. 81J введен МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

81K Документом «Сельское хозяйство: плодовые культуры (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 16 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 41)», выпущенным в июне 2014 года, внесены изменения в пункты 3, 6 и 37 и добавлены пункты 22А и 81L — 81М. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт. Организация должна применять указанные поправки ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8, за исключением ситуации, описанной в пункте 81М.

(п. 81K введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

81L В отчетном периоде, в котором организация впервые применяет документ «Сельское хозяйство: плодовые культуры (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 16 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 41)», организация не обязана раскрывать количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, для текущего периода. Однако организация должна представить количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, для каждого предыдущего периода, представленного в отчетности.

(п. 81L введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

81L МСФО (IFRS) 16 «Аренда», выпущенным в январе 2016 года, удалены пункты 4 и 27 и внесены поправки в пункты 5, 10, 44 и 68 — 69. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.

(п. 81L введен МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

81М МСФО (IFRS) 17, выпущенным в мае 2017 года, добавлены пункты 29А и 29В. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 17.

(п. 81М введен МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 № 125н)

81М Организация вправе принять решение оценить объект, представляющий собой плодовую культуру, по его справедливой стоимости на начало самого раннего периода, представленного в финансовой отчетности за отчетный период, в котором организация впервые применяет документ «Сельское хозяйство: плодовые культуры (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 16 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 41)», и использовать эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости данного объекта на указанную дату. Разница между предыдущей балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна быть признана в составе нераспределенной прибыли на начало самого раннего периода, представленного в отчетности.

(п. введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

**2. Приложение к приказу Министерства финансов
Российской Федерации от 28.12.2015 № 217Н**

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
(IAS) 2 «ЗАПАСЫ»**

Список изменяющих документов

(в ред. МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России
от 27.06.2016 № 98н,
МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий стандарт содержит указания по определению первоначальной стоимости и ее последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Он также содержит указания относительно формул расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих:

(а) исключен. — МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н;

(б) финансовые инструменты (см. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»); и

(пп. «b» в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

(с) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).

3 Настоящий стандарт не применяется к оценке запасов, которыми владеют:

(а) производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых при условии, что они оцениваются по чистой возможной цене продажи в соответствии с принятой

практикой учета в этих отраслях. Если такие запасы оцениваются по чистой возможной цене продажи, изменения в этой цене признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли;

(b) товарные брокеры-трейдеры, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, изменения справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли.

4 Запасы, упомянутые в пункте 3(a), оцениваются по чистой возможной цене продажи на определенных стадиях производства. Это происходит, например, когда собрана сельскохозяйственная продукция или добыты полезные ископаемые, а их продажа гарантирована в силу форвардного контракта или гарантии государства, или когда существует активный рынок и риск необеспечения продажи ничтожно мал. К таким запасам не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.

5 Брокеры-трейдеры — лица, покупающие или продающие товары от имени других лиц или за свой собственный счет. Запасы, упомянутые в пункте 3(b), в основном приобретаются с целью продажи в обозримом будущем и извлечения прибыли из колебаний в цене или из маржи брокера-трейдера. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, к ним не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.

Определения

6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Запасы — активы:

- (a) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- (b) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
- (c) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг.

Чистая возможная цена продажи — расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

7 Чистая возможная цена продажи относится к чистой сумме, которую рассчитывает выручить организация от продажи запасов в ходе обычной деятельно-

сти. Справедливая стоимость отражает цену таких запасов, по которой проводилась бы обычная сделка по продаже этих же запасов на основном (или наиболее выгодном) рынке между участниками рынка на дату оценки. Первая представляет собой стоимость, специфичную для организации, последняя — нет. Чистая возможная цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

8 К запасам относятся и товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные организацией розничной торговли и предназначенные для перепродажи, или землю и другое имущество, предназначенные для перепродажи. К запасам также относятся готовая продукция или незавершенное производство организации, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства. Затраты, понесенные в связи с выполнением договора с покупателем, которые не приводят к возникновению запасов (или активов, попадающих в сферу применения другого стандарта), учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

(п. 8 в ред. МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

Оценка запасов

9 Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи.

Себестоимость запасов

10 Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Затраты на приобретение

11 Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению готовой продукции, материалов и услуг. Торговые скидки, уступки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку

12 Затраты на переработку запасов включают в себя затраты, такие как прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции. Они также включают систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянные производственные накладные

расходы — это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например амортизация и обслуживание производственных зданий, оборудования и активов в форме права пользования, которые используются в производственном процессе, а также связанные с производством управленческие и административные затраты. Переменные производственные накладные расходы — это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

(в ред. МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

13 Отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной загрузки производственных мощностей. Нормальная загрузка — это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

14 В процессе производства может одновременно производиться более одного продукта. Это происходит, например, при производстве совместно производимых продуктов или основного продукта и побочного продукта. Если затраты на переработку каждого продукта не могут быть идентифицированы отдельно, они распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе. Например, распределение может производиться на основе относительной стоимости продаж каждого продукта либо на стадии процесса производства, когда продукты становятся отдельно идентифицируемыми, либо при завершении производства. Большинство побочных продуктов по своей природе не являются существенными. В подобных случаях они часто оцениваются по чистой возможной цене продажи, и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта. Как следствие, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

Прочие затраты

15 Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непроизводственных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов.

16 Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются:

(a) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

(b) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;

(c) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и

(d) затраты на продажу.

17 МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» определяет те редкие случаи, когда затраты по заимствованиям включаются в себестоимость запасов.

18 Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки погашения. Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, такой элемент, как разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования.

Стоимость запасов поставщика услуг

19 Исключен. — МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н.

Себестоимость собранной сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов

20 В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» запасы, состоящие из собранной сельскохозяйственной продукции, которую организация получила от своих биологических активов, при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости на момент сбора за вычетом затрат на продажу. Это является себестоимостью запасов на упомянутую дату в рамках применения настоящего стандарта.

Методы оценки себестоимости

21 Для удобства могут использоваться такие методы оценки стоимости запасов, как метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья

и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.

22 Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически неосуществимо использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой маржи. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной цены продажи. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Формулы расчета себестоимости

23 Себестоимость статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться по себестоимости каждой единицы.

24 Метод себестоимости каждой единицы предполагает, что понесенные затраты относятся на установленные единицы запасов. Этот порядок учета подходит для единиц, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены. Тем не менее расчет себестоимости каждой единицы неуместен в случаях, когда существует большое количество единиц запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения предопределенной величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций, которые остаются в запасах.

25 Себестоимость запасов, помимо тех, которые рассматриваются в пункте 23, должна определяться по формуле «первое поступление — первый отпуск» (ФИФО) или средневзвешенной стоимости. Организация должна использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих сходные свойства и характер использования организацией. Применительно к запасам с несходными свойствами или характером использования может быть оправданно применение разных формул расчета себестоимости.

26 Например, запасы, используемые в одном операционном сегменте, могут использоваться организацией иначе, чем аналогичные запасы в другом операционном сегменте. Тем не менее различие в географическом местонахождении запасов (или в применимых налоговых правилах) само по себе не является достаточным основанием для использования разных формул расчета себестоимости.

27 Формула ФИФО исходит из допущения, что те единицы запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними. Согласно формуле расчета по средневзвешенной

стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности организации.

Чистая возможная цена продажи

28 Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их цены продажи. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

29 Запасы обычно списываются до чистой возможной цены продажи объектно. Однако в некоторых случаях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом единиц запасов. Это может произойти с единицами запасов, относящимися к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента. Неправильным подходом является списание запасов на основе их классификации, например списание готовой продукции или списание всех запасов в конкретной отрасли или географическом сегменте.

(в ред. МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

30 Расчетные оценки чистой возможной цены продажи основываются на наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов, на момент выполнения таких оценок. Эти оценки учитывают колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания периода, в той мере, в которой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

31 Расчетные оценки чистой возможной цены продажи также учитывают предназначение имеющегося запаса. Например, чистая возможная цена продажи того объема запасов, который предназначен для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по твердым ценам, определяется на основе цены, указанной в этих договорах. Если объем запасов, предназначенный для выполнения договоров на продажу, меньше общего объема соответствующих запасов, то

чистая возможная цена продажи излишка определяется на основе общих цен продажи. В случае превышения объемов запасов по договорам на продажу товаров по твердым ценам над объемом имеющихся запасов или в случае договоров на покупку запасов по твердым ценам могут возникнуть оценочные обязательства. Такие оценочные обязательства являются предметом рассмотрения МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

32 Сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве запасов, не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости. Тем не менее, если снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает чистую возможную цену продажи, сырье списывается до чистой возможной цены продажи. В таких случаях затраты на замещение сырья могут оказаться наилучшей из имеющихся оценок его чистой возможной цены продажи.

33 В каждом последующем периоде анализ чистой возможной цены продажи выполняется заново. Если обстоятельства, обусловившие необходимость списания запасов до уровня ниже себестоимости, перестают существовать или имеется явное свидетельство увеличения чистой возможной цены продажи в силу изменившихся экономических условий, списанная ранее сумма восстанавливается (т.е. восстановление производится в пределах суммы первоначального списания) таким образом, чтобы новая балансовая стоимость соответствовала наименьшему из двух значений: себестоимости или пересмотренной чистой возможной цене продажи. Например, это происходит тогда, когда какая-либо единица запасов, учитываемая по чистой возможной цене продажи из-за снижения цены продажи ранее, все еще остается в запасах в последующем периоде, а ее цена продажи увеличилась.

Признание в качестве расходов

34 При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка. Сумма любого списания стоимости запасов до чистой возможной цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором имели место списание или потери. Сумма любого восстановления в отношении ранее проведенного списания запасов, вызванного увеличением чистой возможной цены продажи, должна быть признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в том периоде, в котором произошло восстановление.

35 Некоторые запасы могут относиться на другие счета активов, например запасы, использованные в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами. Запасы, отнесенные на другие активы, признаются в качестве расходов на протяжении срока полезного использования соответствующего актива.

Раскрытие информации

36 Финансовая отчетность должна раскрывать:

- (a) принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемую формулу расчета себестоимости;
- (b) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов по видам, используемым данной организацией;
- (c) балансовую стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;
- (d) величину запасов, признанную в качестве расхода в течение отчетного периода;
- (e) сумму любого списания стоимости запасов, признанную в качестве расхода в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;
- (f) сумму любого восстановления списания, которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;
- (g) обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списания стоимости запасов в соответствии с пунктом 34; и
- (h) балансовую стоимость запасов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств.

37 Информация о балансовой стоимости по видам запасов и о масштабе изменений в этих активах полезна для пользователей финансовой отчетности. Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция.

(в ред. МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

38 Величина запасов, признанных в качестве расходов в течение периода, которую часто называют себестоимостью продаж, состоит из тех затрат, которые ранее включались в оценку уже проданных запасов, а также из нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативной производственной себестоимости запасов. Специфика деятельности организации также может потребовать включения других сумм, таких как затраты на сбыт продукции.

39 Некоторые организации используют такой формат отчета о прибылях и убытках, который предусматривает раскрытие других величин вместо себестоимости запасов, признанных в качестве расходов в течение отчетного периода. Согласно этому формату организация представляет анализ расходов с использованием классификации, основанной на характере затрат. В этом случае организация раскрывает информацию о затратах, признанных в качестве расходов применительно к сырью и расходным материалам, затратам на оплату труда и прочим затратам, вместе с суммой чистого изменения остатков запасов за период.

Дата вступления в силу

40 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.

40А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

40В Исключен. — МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н.

40С МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 6, а также в пункт 7. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

40D Исключен. — МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н.

40Е МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 2, 8, 29 и 37. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

(п. 40Е введен МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

40F МСФО (IFRS) 9, выпущенным в июле 2014 года, внесены изменения в пункт 2 и удалены пункты 40А, 40В и 40D. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.

(п. 40F введен МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н)

40G МСФО (IFRS) 16 «Аренда», выпущенным в январе 2016 года, внесены поправки в пункт 12. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.

(п. 40G введен МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 № 111н)

Прекращение действия других документов