

УДК 657

Н. Т. Эльгайтарова, З. А. Эбзеева

Федеральное Государственное Бюджетное Образовательное Учреждение Высшего Образования «Северо – Кавказская Государственная Академия», г. Черкесск,
email: elgaytarova.nargiz@mail.ru; zalina29102000@mail.ru

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО) 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, основные средства, балансовая стоимость, оценка основных средств, износ, амортизация.

В данной статье рассматривается МСФО 16 «Основные средства». 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.

N. T. Elgaitarova, Z. A. Ebzeeva

Federal State Budgetary Educational Institution Of Higher Education “ North Caucasus State Academy», Cherkessk, email: elgaytarova.nargiz@mail.ru; zalina29102000@mail.ru

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 16 “FIXED ASSETS”

Keywords: International Financial Reporting Standards, fixed assets, book value, valuation of fixed assets, depreciation, depreciation.

This article discusses IFRS 16 “Fixed Assets”. The purpose of this standard is to define the accounting procedure for fixed assets so that users of financial statements can receive information about an organization’s investments in fixed assets and about changes in such investments. The main issues of accounting for fixed assets are the recognition of assets, the determination of their carrying amount, as well as the corresponding depreciation and impairment losses to be recognized.

Целью настоящего стандарта МСФО 16 является определение порядка учета основных средств, с тем чтобы предоставить пользователям финансовой отчетности информацию об инвестициях фирмы в основные средства и изменениях в составе таких инвестиций.

Основными вопросами в учета основных средств являются:

- признание основных средств в бухгалтерском учете и отчетности;
- определение их балансовой стоимости;
- амортизационные отчисления;
- признанные убытки от обесценения.

Настоящий стандарт применяется к расчету основных средств, за исключением случаев, когда другой МСФО требует или разрешает другую процедуру учета.

Этот стандарт не применяется:

- биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью;

– права на полезные ископаемые и запасы, такие как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Однако этот стандарт применяется к основным средствам, связанным с разработкой или обеспечения деятельности или связанных с использованием активов, указанные выше [3].

МСФО 16 не регулирует процедуры отчетности по инвестиционной собственности. Целью инвестиционной собственности является получение арендной платы и дохода от прироста капитала.

Таким образом, не требуется никакой инвестиционной собственности со свойствами, непосредственно используемыми организацией. МСФО 16 устанавливает правила представления отчетности основных средств – имуществе, занимаемом владельцем ОС (включая основные средства, предназначенные для по-

вторного использования в качестве собственности, занимаемой владельцем).

Основные средства – это материальные активы, которые компания использует в течение более чем одного отчетного периода для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или в административных целях.

Приобретение основных средств может осуществляться в целях обеспечения безопасности или защиты окружающей среды. Хотя приобретение таких объектов не приводит напрямую к увеличению будущих экономических выгод от использования конкретного существующего основного средства.

Это может потребоваться организации для получения будущих экономических выгод от использования других активов.

Такие объекты основных средств удовлетворяют критериям признания в качестве активов, поскольку они позволяют организации извлекать будущие экономические выгоды от соответствующих активов, которые превышают выгоды, которые могли бы быть получены, если бы эти предметы не были получены.

Например, химическая организация может внедрять новые технологии обработки химических веществ, соответствующие экологическим требованиям, производства, хранения опасных химических веществ, связанные с модернизацией производственных мощностей, признанных инструментов, поскольку без этого организация не может продавать химическую продукцию.

Однако балансовая стоимость такого актива и связанных с ним активов подлежит проверке на обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Объект ОС должен признаваться в качестве актива, когда:

- вполне вероятно, что экономические выгоды, связанные с активом, будут поступать в компанию;
- фактическая стоимость приобретения актива может быть надежно оценена для компании.

Структура основных средств определяется самой организацией. При объединении объектов в группы следует учитывать сходство их типов и применений [2].

В качестве примера в МСФО 16 приводится следующая структура: земля, здания, оборудование, самолеты, корабли, автотранспорт, мебель, офисное оборудование.

Первоначальная оценка объекта основных средств очень важна, так как от нее зависит сумма активов предприятия, сумма амортизации, себестоимость и в конечном итоге прибыль. В соответствии со стандартами объект основных средств, признанный в качестве актива, оценивается по фактической стоимости приобретения.

Фактическая стоимость – это покупная цена, включая импортные пошлины, невозмещаемые налоги на покупку и другие прямые затраты на ввод актива в эксплуатацию.

К прямым можно отнести расходы:

- на подготовку установочной площадки;
- по доставке и разгрузке;
- на установку.

Если предприятие берет кредит на приобретение основных средств, проценты не должны включаться в фактическую стоимость объекта. Административные и другие общие накладные расходы также не включаются в фактическую стоимость объекта, за исключением случаев, когда возникает острая необходимость в его приобретении или вводе в эксплуатацию.

Критерием капитализации затрат должна быть прямая связь с операциями, связанными с принятием и эксплуатацией основных средств. Организация может понести убытки при осуществлении подготовительных мероприятий для достижения полной работоспособности учреждения и должна быть немедленно отражена в расчете прибылей и убытков.

Себестоимость объекта основных средств, созданных самой организацией, определяется по аналогичным правилам при нормальной хозяйственной деятельности. Стоимость основных средств, находящихся в финансовой аренде, определяется в соответствии с МСФО 17 «Аренда».

Измерение балансовой стоимости основных средств, приобретаемых с помощью правительственных дотаций, осуществляется на основе применения МСФО 20 «Учет правительствен-

ных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи». Приобретение основных средств может произойти в результате не только покупки, но и обмена любого актива.

Все основные средства, полученные в счет неденежных активов, оцениваются по справедливой стоимости, за исключением операций, которые не направлены на получение прибыли.

Последующая оценка ОС предполагает:

- основной подход заключается в том, что актив должен рассчитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;

- допустимый (альтернативный) порядок учета – актив должен учитываться по стоимости переоценки, которая является его справедливой стоимостью на дату переоценки, за вычетом амортизационных убытков и последующей накопленной амортизации.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую актив может быть выкуплен при совершении сделки между инсайдерами и теми, кто готов совершить такую сделку.

Поскольку основные фонды используется в течении более длительного периода, чем другие активы, то для него становится более вероятным изменение рыночной цены, поэтому между балансовой стоимостью и справедливой рыночной стоимостью на отчетную дату может быть большая разница [4].

Для определенных категорий основных средств рекомендуется проводить переоценку с квалифицированными независимыми оценщиками. Частота переоценки зависит от рыночных условий, однако при определении необходимости переоценки необходимо учитывать требование принципа существенности.

Чтобы избежать серьезных различий между балансовой стоимостью и справедливой рыночной стоимостью, временные интервалы между переоценками не должны быть слишком длинными. Для ряда объектов основных фондов с большими и нестабильными изменениями справедливой рыночной стоимости лучше всего подходит ежегодная переоценка.

Последующие затрат капитализируются в соответствии с общими критери-

ями признания основных средств. Амортизация в МСФО 16 интерпретируется как распределение стоимости амортизируемого актива между отчетными периодами в течение его полезного экономического использования.

Таким образом, технически амортизация представляется как систематическое снижение амортизированной стоимости актива в течение срока его полезного использования. Расходы на амортизацию за отчетный период представляют собой сумму, которая прямо или косвенно относится к расчету прибылей и убытков, и поэтому не может вызвать отток средств, хотя с точки зрения экономической теории амортизационные отчисления, безусловно, являются основой для восстановления основных фондов.

Амортизированная сумма (или стоимостью амортизированного актива) понимается как историческая или иная стоимость, используемая в данных бухгалтерского учета (подразумевается стоимость с учетом переоценки), которая уменьшается на величину ликвидационной стоимости [1].

Ликвидационная стоимость относится к чистой сумме, которую предприятие ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования, за вычетом затрат на выбытие. Ликвидационная стоимость определяется исходя из предположения, что на момент ее оценки основное средство находилось в том же возрасте и состоянии после истечения срока их полезного использования.

Ликвидационная стоимость часто незначительна, тогда она не учитывается при расчете амортизируемой суммы. С помощью базового метода оценки основных средств, рекомендованного МСФО 16, определяется стоимость проекта на дату приобретения объекта и в последствии ежегодно пересматривается.

Если используется альтернативный подход, то при каждой переоценке актива производится новая оценка ликвидационной стоимости. Под сроком полезного функционирования МСФО 16 подразумевает:

- либо период времени, в течение которого организация предполагает использовать актив;

- либо количество единиц продукции или подобных единиц, которое органи-

зация ожидает получить от использования актива;

Срок полезного использования актива устанавливается самой организацией. МСФО 16 рекомендует организациям при расчете срока полезного использования объекта основных фондов учитывать следующие факторы:

- предполагаемое использование актива (предполагаемая производительность, нагрузка);
- ожидаемый физический износ, обусловленный количеством смен, программой по ремонту и техобслуживанию и т. п.;
- моральное устаревание оборудования;
- правовые или подобные ограничения на использование актива (окончание срока аренды).

Срок полезного использования следует периодически пересматривать. Периодические изменения срока полезного использования, ликвидационной стоимости и метода амортизации ОС должны производиться, по крайней мере, в конце каждого отчетного года.

Можно продлить срок полезного использования в результате последующих капиталовложений, но также существует множество факторов, которые делают необходимым понижение рейтинга (моральное устаревание объекта, изменение на рынке выпускаемой продукции и т.п.). На увеличение длительности срока может повлиять и политика, проводимая организацией в области ремонта и обслуживания объекта основных средств.

Если срок значительно изменен, необходимо скорректировать и суммы амортизационных отчислений текущего и будущих периодов [5].

Возможность и необходимость пересмотра срока полезного функционирования является очень важным моментом для получения реальной картины финансового положения организации, поскольку суммы начисленной за отчетный год амортизации во многом определяют именно сроком полезной службы.

Таким образом, основным вопросом при определении срока полезного использования является: в течение какого периода актив будет приносить экономическую выгоду (а при выборе того или иного метода амортизации – каким образом эта экономическая выгода будет распределяться по периодам).

Начисление амортизации начинается с момента готовности объекта основных средств к использованию, а заканчивается в момент его списания независимо от того, используется объект или нет. Для расчета амортизации используются следующие методы:

- равномерного начисления;
- уменьшаемого остатка;
- метод суммы изделий (исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности).

Прибыль (убыток) от списания объектов основных средств включается в отчет о прибылях и убытках, при этом не признается выручка. Для основных средств, проданных с отсрочкой платежа, необходимо выделять процентную составляющую в доходе согласно МСФО 18, а именно:

- полученное вознаграждение признается в сумме «ценового эквивалента»;
- разница между номинальной суммой вознаграждения и ценовым эквивалентом признается как процентный доход в соответствии с эффективной процентной ставкой.

МСФО 36 используется для определения возмещаемой балансовой стоимости и убытков от обесценения.

Основные средства должны быть рассчитаны в сумме, не превышающей возмещаемую сумму.

Если балансовая стоимость основного средства превышает возмещаемую стоимость, необходимо уменьшить ее до возмещаемой стоимости, тем самым признав потерю от обесценения [1].

Под *возмещаемой величиной* (суммой) *актива* подразумевается две наибольшие величины – чистая достижимая стоимость и стоимость его использования. Используемая стоимость актива рассчитывается как дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, связанных с продолжающимся использованием и выбытием актива после окончания срока его полезного использования.

Требования к раскрытию информации в соответствии с МСО 16

В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация для каждого вида (группы) основных средств:

- способы оценки балансовой стоимости до вычета амортизации;
- используемые методы амортизации;
- применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- балансовая стоимость до вычета амортизации и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- сверка балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, отражающая:
- движение основных средств (поступление, выбытие, приобретение путем объединения);
- увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценок и убытки от обесценения, признанные или компенсированные на счетах капитала;
- убытки от обесценения, признанные или компенсированные в отчете о прибылях и убытках;
- амортизацию;
- чистые курсовые разницы и прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- учетную политику в отношении предполагаемых затрат на восстановление природных ресурсов, связанных с эксплуатацией основных средств величину затрат по объектам, находящимся в процессе строительства;
- сумму обязательств по приобретению основных средств;
- основные средства, переданные в залог, а также объекты с ограничением прав собственности.

В отношении основных средств, подвергшихся переоценке, дополнительно указывается:

- способ переоценки;
 - дата переоценки активов;
 - факт привлечения независимого оценщика;
- результат переоценки.

Аналог МСФО 16 в российской практике бухгалтерского учета. Аналогом МСФО 16 в российском бухгалтерском учете является ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Положения ПБУ 6/01 во многом совпадают с аналогичными положениями МСФО 16, а в отдельных случаях содержат более подробные указания [5].

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), которые разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), признаны во всем мире как эффективный инструмент для предоставления прозрачной и понятной информации о деятельности компаний.

Методика отражения в бухгалтерском учете и отчетности основных средств изложена в МСФО 16 «Основные средства».

Основные средства (имущество, машины и оборудование) определяются в стандарте как материальные активы, необходимые для производства или продажи товаров и услуг, для административно-управленческих целей или для сдачи в аренду, срок полезного использования которых превышает годовой отчетный период.

Задача настоящего стандарта состоит в том, чтобы:

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

Основными вопросами в сфере учета основных средств являются:

- признание основных средств учете и отчетности;
- определение их балансовой стоимости;
- амортизационные отчисления;
- подлежащие признанию убытки от обесценения.

К основным средствам относят надежно определенную стоимость материальных активов, которые полезно используются в хозяйственной деятельности и принесут компании экономические выгоды в будущем [3].

Если экономические выгоды не очевидны, то расходы на приобретение отдельных объектов не признаются в качестве материальных активов и списываются в расход на уменьшение прибыли отчетного периода. Аналогом МСФО 16 в российском бухгалтерском учете является ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Положения ПБУ 6/01 во многом совпадают с аналогичными положениями МСФО 16, а в отдельных случаях содержат более подробные указания. В то же время, говорить о полном соответствии этих документов еще рано.

Библиографический список

1. Закон о бухгалтерском учете. ФЗ от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 05.11.2021).
2. Адаменко А.А., Азиева З.И., Папова Л.В., Мартыненко Е.В. Основные средства: разработка стандартов учета и отчетности на основе МСФО // Экономическая наука в XXI веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение: II Международная научная конференция молодых ученых и преподавателей. 2017.
3. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). М.: Вузов. учеб. ИНФРА-М, 2018.
4. Керимов В.Э. Реформирование российского бух. учёта в соответствии с требованиями МСФО // Вестник Московской гуманитарно-технической академии. 2018.
5. Трофимова Л.Б. МСФО: учебник и практикум для бакалавриата, специалитета и магистратуры. 5-е изд., испр. и доп.-М.: Издательство Юрайт, 2019.