

**Отчет о финансовом положении.
Долгосрочные (внеоборотные) активы.
МСФО 16 «Основные средства»
IAS 16 “OC” (IFRS 16 “Аренда”) «Property,
Plant and Equipment»**

Составители слайдов: *Н.А. Соколова, Н.В. Генералова*

Сфера МСФО 16

- Применяется ко всем ОС, кроме:
 - (а) ОС, предназначенных для продажи (МСФО (IFRS) 5);
 - (b) биологических активов МСФО (41);
 - (с) прав на минеральные ископаемые (резервы), такие как нефть, газ и прочие невозстановимые природные ресурсы.
- *НО: применяется к основным средствам, используемым для добычи (производства) активов (b) и (с).*

Главные вопросы учета основных средств

- Момент признания
- Определение балансовой стоимости
- Определение амортизации

Также при учете основных средств необходимо руководствоваться:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»,
- МСФО (IAS) 17 «Аренда», IFRS 16 с 01.01.2019
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Основные средства - это

Материальные активы, которые:

- *Используются компанией для производства товаров и услуг, для сдачи в аренду, или для административных целей;*
- *Предполагается использовать **в течение более чем одного периода***

Критерии признания основных средств в качестве актива

Объект основных средств признается в качестве актива, если:

- существует высокая вероятность того, что компания получит связанные с данным активом **будущие экономические выгоды**
- и
- стоимость данного актива может быть **надёжно измерена**

Пример 1.

- *У компании имеется оборудование, приобретенное в советский период, которое ныне не используется и по оценкам руководства в силу его морального устаревания не возможно использовать его в будущем. Можно ли данный объект признать в качестве ОС ?*
- *Такой объект не удовлетворяет критериям признания основных средств по МСФО и соответственно он не должен признаваться в качестве актива на балансе.*

«Составные» ОС

покомпонентный учет

- Когда составные части объекта ОС имеют разные сроки полезного использования
- общую сумму затрат, связанных с активом, необходимо разделить на составляющие части и учитывать отдельно:
- -Примеры: самолеты, суда, здания (Инвентарный объект) – разные сроки полезного использования и разные методы.

Пример 2.

- 1 января 2010 года компания ввела в эксплуатацию здание стоимостью 100 млн. д.е. Определили, что здание состоит из **5 компонентов**: *крыши, системы лифтов, системы обеспечения безопасности, коробки и оставшейся части здания («прочие компоненты»)*.
- Крыша нуждается в замене каждые **10 лет**, а система безопасности и система лифтов - каждые **5 лет**. Остальная часть здания может использоваться без существенной модернизации в течение **40 лет**.
- **Стоимость компонентов составила:**
 - крыша - 20 тыс. д.е.;
 - система лифтов - 10 млн. д.е.;
 - система безопасности - 2 млн. д.е.;
 - коробка здания - 40 млн. д.е.;
 - прочие компоненты - 28 млн. д.е..

Решение

Компонент основного средства / здания	Первонача льная стоимость	Срок полезного использова ния	Амортизация за год	Балансовая стоимость на конец 2010г.	Балансовая стоимость на конец 2011г.
Крыша	20	16			
Система лифтов	8	5			
Система безопасности	4	5			
Коробка здания	40	40			
Прочие компоненты	28	40			
Итого здание	100	-			

Если бы учет по компонентам не применялся бы:

Компонент основного средства / здания	Первоначальная стоимость	Срок полезного использования	Амортизация за год	Балансовая стоимость на конец 2010г.	Балансовая стоимость на конец 2011г.
Крыша	20	16	1,25	18,75	17,5
Система лифтов	8	5	1,6	6,4	4,8
Система безопасности	4	5	0,8	3,2	2,4
Коробка здания	40	40	1	39	38
Прочие компоненты	28	40	0,7	27,3	26,6
Итого здание	100	-	5,35	94,65	89,3

Если бы учет по компонентам не применялся,
а начислялась амортизация по всему зданию исходя
из общего срока службы в 40 лет,
то амортизация составила бы $100 : 40 = 2,5$ млн

Первоначальная оценка

- Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценен по фактическим затратам на приобретение.

Первоначальная оценка основных средств зависит от способа поступления

- Активы собственного производства
- Покупка за наличные
- Покупка с отсрочкой платежа (в кредит)
- Активы, приобретенные в обмен на акции
- Активы, приобретенные в обмен на другие активы
- Активы, имеющиеся у арендатора на правах финансовой аренды

Покупка за наличные

- (а) **цена приобретения**, включая расходы на доставку и страховку, импортные пошлины, невозмещаемые налоги на покупку и комиссионные;
- б) **прямые затраты** по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению, включая прямые затраты по вознаграждению персонала (МСФО 19), затраты на подготовку площадки, первичные затраты на доставку и разгрузку, затраты на установку; стоимость профессиональных услуг, таких как работа архитекторов и инженеров;
- с) предварительно рассчитанные **затраты на вывод из эксплуатации** и перевозке актива и восстановлению территории, **обязательство по которым** принято компанией на момент приобретения актива (**МСФО 37**)

Пример 3. Первоначальная оценка

Предприятие осуществляет эксплуатацию морских нефтяных месторождений, лицензионными соглашениями предусмотрен демонтаж нефтяной буровой установки по окончании добычи нефти и восстановление морского дна.

- В конце декабря 2010 г. на одном из месторождений введена в эксплуатацию буровая установка. Прямые затраты на приобретение буровой установки составили 1 000 д.е., расходы на транспортировку и монтаж 100 д.е., срок полезного использования установлен в 20 лет.
- Оценочная сумма расходов по выводу из эксплуатации установки и восстановление морского дна после прекращения работы объекта составляет 120 д.е.
- Ставка дисконтирования для расчета величины резерва на дату признания определена в размере 7 %.
- Определить ПС

Первоначальная оценка

ПРИМЕР

Показатель	Сумма,
Прямые затраты на приобретение	1 000
Расходы на транспортировку и монтаж	100
Резерв (оценочные обязательства) по текущей дисконтированной стоимости ($120 * 1 / 1,07^{20}$)	31
Первоначальная стоимость нефтяной буровой установки	1 131

Первоначальная оценка. Активы собственного производства

- все прямые затраты на материалы, рабочую силу и т.д.
- накладные затраты, если они имеют **непосредственное отношение к строительству**
- **процент по кредиту (МСФО 23)**
- Затраты на ликвидацию актива и восстановление территории (если существуют обязательства (МСФО 37))

Первоначальная оценка ОС

- Административные и другие общие накладные расходы не являются элементами фактической стоимости основных средств, если они не относятся непосредственно к приобретению актива или его доведению до рабочего состояния.
- Так же расходы по вводу в эксплуатацию и другие подготовительные расходы не входят в стоимость актива, если они не являются необходимыми для приведения актива в рабочее состояние
- **Первичные операционные убытки**, понесенные до достижения показателей эксплуатации основного средства, признаются **как расход.**

Покупка ОС с отсрочкой платежа

- В этом случае ОС признается **по дисконтированной СТОИМОСТИ**
- **Пример 4.** 1 января 2015 г. производственная компания ААА приобрела оборудование для упаковки своей продукции стоимостью
 - 5 000 д.е. + НДС 18 % = 5 900 д.е.
 - Схема платежей в соответствии с договором выглядит следующим образом (с НДС):
 - первый платеж на сумму **2 360 д.е. (в т.ч. НДС)** произведен 01.01.2015,
 - на остальные 3 540 д.е. (в т.ч. НДС) предусмотрена отсрочка платежа на год.
 - Расходы на доставку составили **100 д.е.** без НДС.
 - Стоимость капитала компании ААА составляет **10 %.**

Первоначальная стоимость объекта основных средств

Показатель	Сумма, млн. д.е.
Денежные средства, уплаченные 01.01.05	2 000
Отсроченная сумма оплаты, без учета процентов (3 000 x 1/ 1,10)	2 727
Расходы на доставку	100
Первоначальная стоимость оборудования	4 827

Учет после первоначального признания

Модель учета по первоначальной СТОИМОСТИ

Cost Model

- по первоначальной СТОИМОСТИ

- за вычетом накопленной амортизации

и накопленных убытков от обесценения, признанных согласно МСФО (IAS)36 «Обесценение активов»

Модель учета по переоцененной СТОИМОСТИ

Revaluation Model

- по переоцененной СТОИМОСТИ, являющейся его

справедливой стоимостью на дату переоценки

- за вычетом амортизации и убытков от обесценения

Переоценка

- При переоценке отдельного объекта основных средств, переоценке также **подлежит вся группа основных средств**, к которой относится данный объект.
- Справедливая стоимость объектов основных средств как правило **определяется оценщиком** на основании рыночных цен на момент оценки.
- справедливая стоимость может определяться путем расчета **остаточной восстановительной стоимости**
- проводится **так часто** чтобы балансовая стоимость на отчетную дату существенно не отличалась от справедливой
- **(1 – недвижимость, 3-5 лет оборудование)**

Методы учета переоценки

1. Метод пропорциональной переоценки

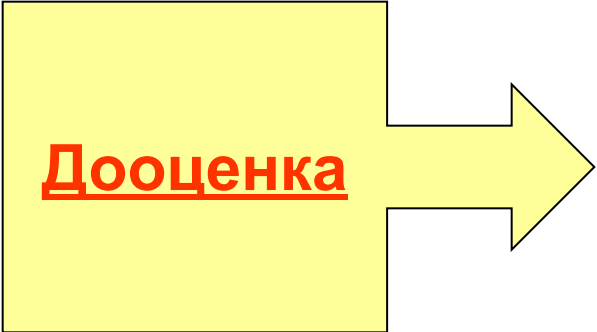
ПС основного средства
и накопленная амортизация
увеличиваются
(уменьшаются)
пропорционально
требуемому увеличению
балансовой стоимости

2. Метод списания

Накопленная амортизация
основного средства
списывается,
ОС основного средства
увеличивается
(уменьшается)
до требуемой
балансовой стоимости

Переоценка на счетах

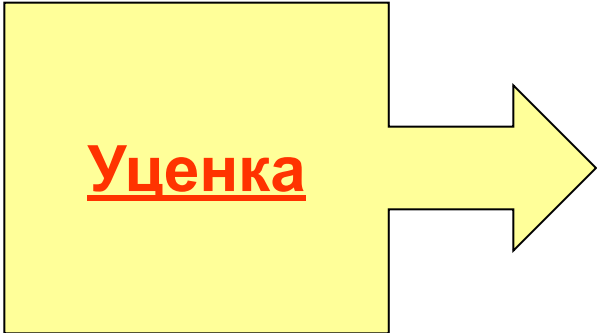
Дооценка



относится на увеличение капитала компании
(отражается в балансе по статье «Резерв
переоценки»),

Д ОС К Резерв переоценки
(аналог счёта 83)

Уценка



признается расходом периода,
уменьшает финансовый результат и
отражается в отчете о прибылях и убытках

Д Расходы К ОС

Сумма дооценки в пределах ранее проведенной уценки

Уценка
(2014 г)

Дооценка
(2015 г)

включается в отчет о фр,
т.е. увеличивает чистую прибыль отчетного периода

Д О С К Доходы ;

Сумма уценки в пределах ранее сделанной дооценки

Дооценка
(2014 г)

Уценка
(2015 г)

относится на уменьшение капитала
(вычитается из «Резерва переоценки»)

Д Резерва переоценки К ОС.

Пример 5.

- 1 января 2015 г. компания ННН приобрела основное средство, первоначальная стоимость которого составила 1000 д.е., срок полезного использования - 5 лет.
- Рыночная стоимость основного средства на 31.12.2015 г. составляет 900 д.е. (по результатам отчета профессионального оценщика), срок полезной службы не пересматривался.
- Отразить переоценку основного средства двумя способами.

Решение. Пропорциональный метод

- К моменту переоценки (31.12.2015г.) по основному средству будет начислена амортизация **200 д.е.** ($1000 \text{ д.е.} / 5 \text{ лет} = 200 \text{ д.е.}$).
- Остаточная стоимость объекта до переоценки составит 800 д.е. ($1000 \text{ д.е.} - 200 \text{ д.е.} = 800 \text{ д.е.}$).
- **Коэффициент переоценки** = Рыночная стоимость / Остаточная стоимость = **1,125** ($900 \text{ д.е.} / 800 \text{ д.е.} = 1,125$).
- Таким образом, необходимо увеличить первоначальную стоимость основного средства: ($1000 \text{ д.е.} \times 1,125 - 1000 \text{ д.е.}$) = **125 д.е.**
- и накопленную амортизацию ($200 \text{ д.е.} \times 1,125 - 200 \text{ д.е.}$), = **25 д.е.**

Д-т сч. Основное средство К-т сч. Резерв переоценки 125 д.е.

Д-т сч. Резерв Переоценки К-т сч. Амортизация 25 д.е

Амортизация за 2016 г. определяется исходя из «новой» первоначальной стоимости и старого срока полезной службы: $1125 / 5 \text{ лет} = 225 \text{ д.е.}$

Счет "Основные средства"		Счет "Амортизация"		Счет "Резерв переоценки"	
1 000	→	←	200		
125			25	25	125
1 125	→	←	225		100

Д01 125 Д83 100

К02 25

Решение. способ списания накопленной амортизации против балансовой стоимости:

- Сначала сумма накопленной амортизации к дате переоценки списывается против балансовой стоимости:

Д-т сч. Амортизация

К-т сч. Основное средство 200 д.е.

- Далее полученная сумма на счете результат (800 д.е.) доводится до величины переоцененной стоимости (900 д.е.):
- **Д-т сч. Основное средство**
- **К-т сч. Резерв переоценки 100 д.е.**

Амортизация за 2016 г. определяется исходя из переоцененной стоимости (900 д.е.) и остаточного срока полезной службы
 $(4 \text{ год} = 5 - 1): 900 \text{ д.е.} / 4 \text{ год} = 225 \text{ д.е.}$

Счет "Основные средства"		Счет "Амортизация"		Счет "Резерв переоценки"	
1 000			200		
	200	200			
800					100
100					
900					

Реализация суммы дооценки

(включенной в раздел КАПИТАЛ)

списывается

полной суммой непосредственно
на счет нераспределенной
прибыли
при выбытии или списании актива;

■ Дебет Резерв
Переоценки

■ Кредит НП

■ вся сумма дооценки единовременно

списывается частями

в процессе использования актива
как разность между
суммой амортизации,
рассчитанной на основе
переоцененной стоимости актива,
и суммой амортизации,
рассчитанной на основе
его первоначальной стоимости.

Дебет РП Кредит НП (Апереоц – Аперв.)

или

Дооценка / СПИ **остаточный**

Пример 6:

- ПС основного средства 1000 д.е., СПИ – 5 лет.
- В конце первого года проведена переоценка (900 д.е.).
- В конце второго года (800 д.е.).
- Амортизация начисляется исходя из переоцененной стоимости.

Заполните таблицу.

Решение:

	Актив	Отчет о прибыли и убытках	Резерв пере- оценки	Нераспре- деленная прибыль	Прим
Балансовая стоимость 1 янв. 2009	1 000				
Амортизация за год до 31 декабря 2009	(200)	(200)			1
Балансовая стоимость, исходя из первоначальной стоимости	800				
Переоценка	100		100		
31 дек 2009	900		100		2
Балансовая стоимость 1 янв. 2010	900		100		
Амортизация за год до 31 декабря 2010	(225)	(225)			3
Балансовая стоимость до переоценки	675				
Переоценка	125		125		
Реализация суммы дооценки (225 – 200)			(25)	25	4
31 декабря 2010	800		200		

**По мере амортизации актива реализуется сумма его дооценки.
Эта реализация отображается как перенос из суммы дооценки в
нераспределенную прибыль**

Комментарии к таблице

- 1. Амортизация насчитывается за период до даты переоценки. Она основана на балансовой стоимости в течение периода.
- 2. Увеличение балансовой стоимости относится непосредственно на сумму дооценки.
- 3. Амортизация основана на балансовой стоимости 900 д.е., которая должна быть списана в течение оставшегося СПИ актива (4 года). $900 / 4 \text{ года} = 225 \text{ д.е.}$
- 4. По мере амортизации реализуется сумма дооценки:
- : как разница между амортизацией на основе первоначальной стоимости (200 д.е.) и амортизацией суммы переоценки (225 д.е.) = 25 д.е.
- **или** как часть суммы дооценки, относящаяся к отч. периоду $100 / 4 \text{ года} = 25 \text{ д.е.}$

Амортизация

- - это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.
- Амортизируемая стоимость – фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности в качестве стоимости актива, *за вычетом его ликвидационной стоимости (оценивается на момент принятия к учёту)*.

$$AC = PC - LC$$

- Срок полезного использования, службы (СПС):

- период, в течение которого ожидается использование компанией амортизируемого актива; либо
- количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

Пример 7

Приобретен автомобиль, производитель гарантирует срок эксплуатации 10 лет.

Эксплуатационная политика компании заключается в том, что по истечении 3-х лет автомобили продаются и заменяются на новые.

???? Срок полезного использования

для данной компании 3 года

Пример 8.

Приобретен автомобиль первоначальной стоимостью 20 000\$, предполагаемый срок полезного использования 3 года.

По окончании эксплуатации компания намерена продать автомобиль.

Известно, что 3-х летний автомобиль стоит 11 000\$.

???? Амортизацию за 1 год

$$AC = PC - LC = 20\ 000 - 11\ 000 = 9\ 000$$

$$A \text{ за год} = 9\ 000 / 3 \text{ года} = 3\ 000$$

Амортизация

- Амортизируемая стоимость объекта основных средств списывается систематически на протяжении срока его полезного использования.
- Метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет выгоды, получаемые от актива:
 - способ прямолинейного списания (*straight line method*)
 - способ списания пропорционально объему продукции (*volume of production method*)
 - способ уменьшаемого остатка (*reducing balance method*)
 -
- Амортизационные отчисления признаются в качестве расхода (если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива)

Амортизация

начисляется с момента его готовности к эксплуатации и завершается или к моменту признания актива, как предназначенного для продажи (IFRS 5) или к моменту списания.

Пример 9.

- Организация приобрела новые технологии в **августе**, установка и монтаж которых произведены в **сентябре**.
- Для обучения работы на данном оборудовании работники организации были направлены на трехмесячные обучающие курсы.
- Новые технологии были **введены в действие в ноябре**. С какого месяца будет начисляться амортизация?
- *Амортизация будет начисляться с СЕНТЯБРЯ, когда оборудование стало доступно для использования*

Пересмотр СПИ

- Срок полезного использования объекта должен периодически пересматриваться (на кажд. отч. дату).

как минимум в конце каждого финансового года

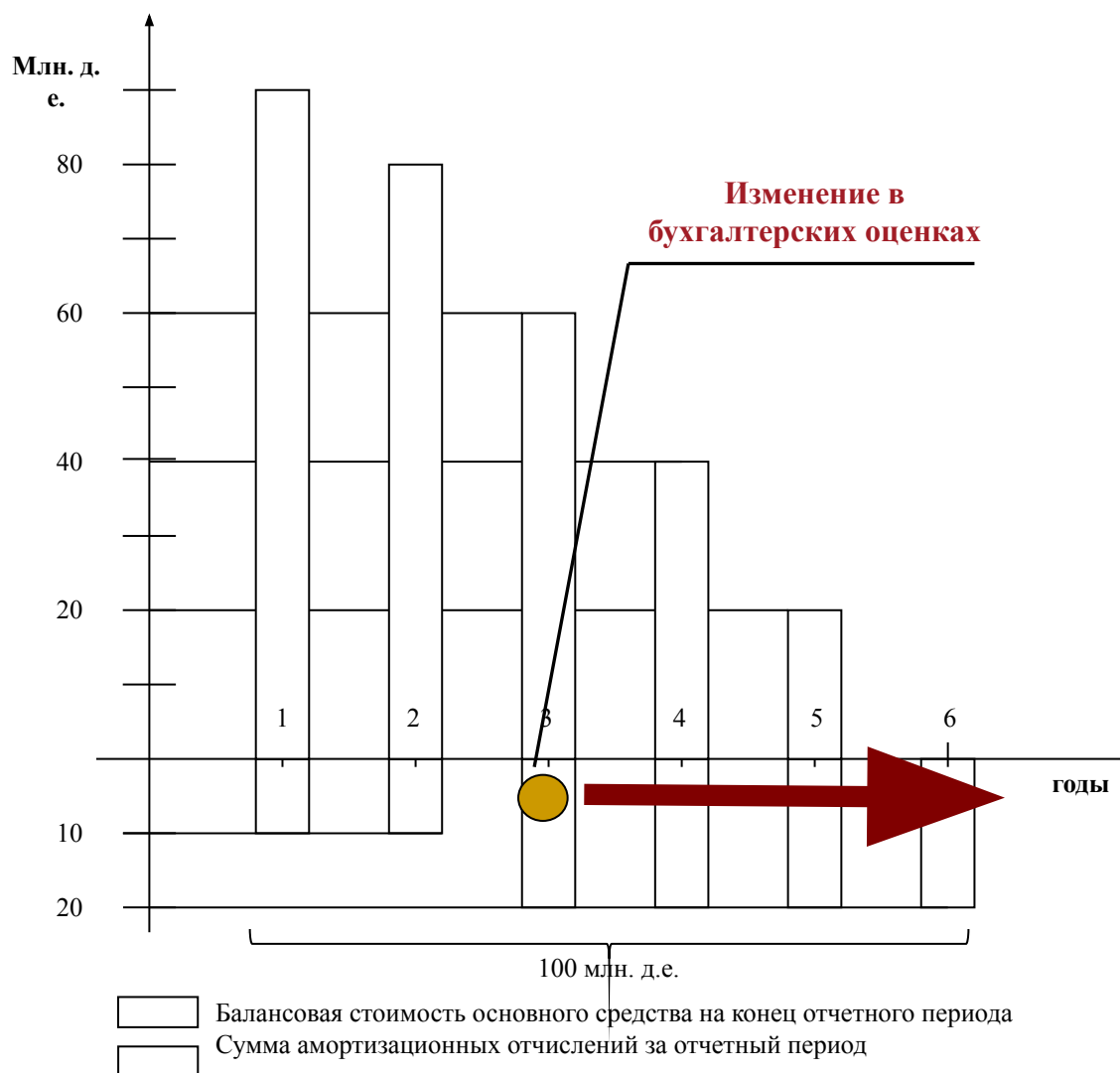
- Если он существенно отличается от предыдущих оценок, то сумма амортизации текущего и будущих периодов должна корректироваться.

Изменения в оценках – пересмотр СПИ

Пример

Производственное оборудование,
СПИ 10 лет, ПС –
100 млн. д.е.

В конце 3-го г. СПИ
сокращен до 4 лет
(остаточный)



Долгосрочные активы, предназначенные для продажи (МСФО (IFRS) 5)

- **Внеоборотные активы** классифицируются как предназначенные для продажи, если их балансовая стоимость главным образом **возмещается** в результате совершения продажи.

Классификация «предназначен для продажи»

- - актив (группа выбытия) должны быть готовы к немедленной продаже в их нынешнем состоянии,
- - вероятность продажи должна быть высокой.

О высокой вероятности продажи актива может свидетельствовать тот факт, что руководство утвердило план по продаже актива или группы выбытия, а также ведет поиск покупателя.

- - предполагаемая продажа должна быть осуществлена в течение 1 года от даты классификации.

Дата классификации – это дата, по состоянию на которую компания классифицирует внеоборотные активы или группу выбытия **как предназначенные для продажи.**

Оценка внеоборотных активов, предназначенных для продажи

- Долгосрочные активы предназначенные для продажи, оцениваются **по наименьшей** величине из двух значений:
 - - *из балансовой стоимости;*
 - - *справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.*

- **Амортизация** на активы, предназначенные для продажи, **НЕ начисляется.**
- При оценке необходимо учитывать **временную стоимость денег**: *расходы на продажу оцениваются по дисконтированной стоимости, если предполагается что продажа произойдет по истечении одного года от даты приобретения.*
- *Любое увеличение дисконтированной стоимости расходов на продажу, которое возникает с течением времени, учитывается в составе финансовых расходов.*

В отчетности по МСФО компания должна раскрыть следующую информацию об ОС:

- способы оценки балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;
 - используемые методы начисления амортизации;
 - применяемые сроки полезного использования;
 - валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода
-

Компания должна раскрыть:

- балансовую стоимость на начало и конец периода;
 - поступление;
 - выбытие;
 - приобретения путем объединения бизнеса;
 - увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценок
 - признанные и восстановленные убытки от обесценения,
 - амортизация;
 - чистые курсовые разницы от пересчета показателей отчетности иностранной компании;
 - прочие изменения
-

Если была переоценка, то должны раскрываться:

- способ переоценки активов;
 - дата переоценки;
 - привлекался ли независимый оценщик;
 - описание индексов, использованных для определения восстановительной стоимости;
 - балансовая стоимость каждого вида основных средств, которая отражалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались, согласно основному порядку учета;
 - прирост от переоценки
-