

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Горшкова Т. А. бакалавр,
Першина - бакалавр,
Протасова О. В.- старший преподаватель.

*ФГБОУ ВО «Мичуринский государственный аграрный университет»
Институт экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

Методологическую и методическую основу учета основных средств в РСБУ составляют ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н, а также Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н.

В системе МСФО учет объектов, относимых в российских стандартах к основным средствам, регулируется несколькими стандартами:

- 1) МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16 «Property, Plant and Equipment»);
- 2) МСФО 17 «Аренда» (IAS 17 «Leases»);
- 3) МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость» (IAS 40 «Investment Property»);
- 4) МСФО 5 «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи» (IAS 5 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»);
- 5) МСФО 41 «Сельское хозяйство» (IAS 41 «Agriculture»).

Международный стандарт IAS 16 трактует основные средства как материальные активы, предполагаемые к использованию в течение более чем одного периода для производства или поставки товаров и услуг, для административных целей, а также для сдачи в аренду другим хозяйствующим субъектам[1].

Порядок бухгалтерского учета арендных операций регламентируется МСФО (IAS) 17 «Аренда». Этот стандарт применяется к договорам, которые предусматривают передачу права на использование активов, даже если эти договоры предоставляют арендодателю возможность оказывать услуги, связанные с эксплуатацией и обслуживанием указанных активов. Согласно МСФО (IAS) 17, если имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то аренда считается финансовой.

Порядок учета биологических активов регламентируется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Международный стандарт IAS 16 «Основные средства» предусматривает следующие виды оценок основных средств: первоначальная, балансовая, ликвидационная, амортизируемая, справедливая, возмещаемая.

Первоначальная стоимость – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов и справедливая стоимость другого встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения.

Балансовая стоимость – сумма, в которой актив признается после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Ликвидационная стоимость – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы.

Амортизируемая стоимость – первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Использование показателя возмещаемой суммы связано с корректировкой балансовой стоимости актива. Необходимость корректировок обусловлена тем, что в течение периода использования объекта может происходить снижение его функциональной полезности в силу каких-либо факторов.

Стоимость объекта должна быть возмещена в течение срока его полезного использования, поэтому объективная оценка актива должна соответствовать его возмещаемой сумме, т.е. той сумме, которую организация ожидает получить либо от продажи актива, либо от его дальнейшей эксплуатации. Для определения возмещаемой суммы необходимо рассчитать два значения: чистую продажную цену актива и ценность от его использования.

Чистая продажная цена определяется как рыночная цена за вычетом расходов на продажу. Ценность от использования актива – это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива. Оценка ценности использования включает следующие этапы: оценку будущих поступлений и оттоков денежных средств в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием и применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

Стоимость приобретения готового основного средства определяется суммой уплаченных за него поставщику денежных средств и включает связанные с покупкой невозмещаемые налоги, акцизы, пошлины и сборы. МСФО 16 определяет, что при предоставлении отсрочки платежа на более длительные, чем это принято в деловом обороте, сроки такая операция рассматривается как состоящая из покупки актива и финансирования деятельности покупателя. Стоимость приобретения актива будет определяться приведенной (дисконтированной) стоимостью будущих платежей. Принцип дисконтирования будущих платежей по рыночной ставке процента на заемные средства используется при льготном кредитовании поставщиком, он же лежит в основе правил учета арендованных основных средств. Затраты на доставку, регистрацию, расконсервацию и пусконаладочные мероприятия, а

также на юридическое сопровождение сделки являются капитализируемыми прямыми затратами, также формирующими стоимость приобретения объекта основных средств.

Пример. Организация может приобрести здание за 4000 тыс. руб. при условии единовременной оплаты или купить его в рассрочку на пять лет за 5000 тыс. руб. При единовременной оплате стоимость здания будет равна 4000 тыс. руб. При покупке в рассрочку дополнительный 1000 тыс. руб. будет учитываться в качестве процентов.

При единовременной оплате в бухгалтерском учете организация отразит цену приобретения здания следующей проводкой: **Дебет** Основные средства 4000 тыс. руб. **Кредит** Кредиторская задолженность 4000 тыс. руб.

При покупке в рассрочку на сумму процентов организация сделает проводку: **Дебет** Расходы на выплату процентов 200 тыс. руб. **Кредит** Проценты к уплате 200 тыс. руб.

Один или несколько объектов основных средств могут быть приобретены в обмен на неденежный актив или активы, либо на денежные и неденежные активы. Первоначальная стоимость такого объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости за исключением двух случаев:

- когда операция обмена не имеет коммерческого содержания;
- если справедливая стоимость и полученного, и переданного актива не поддается достоверной оценке.

Приобретенный объект оценивается именно таким образом, даже если организация не может прекратить признание переданного ею актива. Если приобретенный объект не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Объект или группа объектов основных средств может приобретаться в обмен на неденежный (немонетарный) актив или на денежный (монетарный) и неденежный активы. Стоимость такого объекта (группы объектов) основных средств оценивается по справедливой стоимости. Если приобретенный

объект основных средств оценивается не по справедливой стоимости, то его стоимость оценивается по балансовой стоимости обмениваемого актива с учетом увеличения ее на произведенную оплату денежными средствами или уменьшения на величину доплаты, произведенной контрагентом, передающим объект основных средств.

Пример. Организация обменивает 1000 тыс. руб. и автомобиль, стоимостью 4000 тыс. руб. на автобус, балансовая стоимость которого составляет 5000 тыс. руб. Если автобус не может быть оценен по справедливой стоимости, то он должен учитываться по стоимости в 5000 тыс. руб.

Обмен автомобиля и денежных средств на автобус отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой: **Дебет** Основные средства (автобус) 5000 тыс. руб. **Кредит** Денежные средства 1000 тыс. руб. **Кредит** Основные средства (автомобиль) 4000 тыс. руб.

Фактическая стоимость приобретения объекта основных средств, созданного своими силами, составляется из цены покупки и всех прочих прямых затрат. Цена покупки определяется стоимостью приобретенных материалов. Это составляет лишь небольшую часть общих затрат. Оплата труда занятого в строительстве персонала, амортизация строительного оборудования, оплата субподрядчиков представляют собой капитализируемые прямые затраты. Не допускается включать в стоимость объекта основных средств затраты, не несущие вклада в строительство, такие как оплата времени простоев или передел брака, а также затраты, которые непосредственно со строительством не связаны (например, на оплату труда бухгалтера, ведущего учет стоимости строительства, или генерального директора организации, даже если в данный момент строительство является единственным видом деятельности организации). В стоимости объекта должны учитываться затраты на подготовку строительной площадки, а также на отладку, приемку и пробные пуски готового объекта. Однако как только будет подтверждено, что объект функционирует в соответствии с техническими условиями, все последующие затраты по объекту, не покрываемые операционной деятельностью

(например, в связи с его неполной загрузкой), должны относиться на финансовый результат.

Расчетная оценка затрат на демонтаж и утилизацию объекта и прочие мероприятия, связанные с восстановлением окружающей среды, является третьей составной частью стоимости основных средств и возникает, если сам факт приобретения или содержания на балансе объекта основных средств приводит к обязательству провести эти виды работ. Например, строительство нефтяной скважины в законодательном порядке налагает на организацию обязательства по ее демонтажу и рекультивации земель. Как правило, при продаже актива обязательства по его демонтажу и восстановлению окружающей среды переходят к новому собственнику.

Согласно п. 31 МСФО 16 «Основные средства» организация может выбрать модель учета по переоцененной стоимости, которая предусматривает проведение регулярных переоценок до справедливой стоимости актива. При этом справедливая стоимость должна приниматься за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Переоценки должны проводиться регулярно по мере того, как изменяется стоимость аналогичных объектов на рынке. Это связано с тем, что при использовании этой модели учета чистая балансовая стоимость актива не должна существенно отличаться от его текущей справедливой стоимости[1].

В промежутках между переоценками продолжается начисление амортизации подобно тому, как это осуществляется в модели учета по фактической стоимости. При переоценке основных средств накопленная амортизация может учитываться одним из следующих двух способов:

-амортизация переоценивается пропорционально изменению балансовой стоимости актива так, что после переоценки балансовая стоимость актива равняется его переоцененной стоимости. Метод часто применим при переоценке до амортизированной восстановительной стоимости путем индексирования;

-амортизация исключается из балансовой стоимости, а чистая величина балансовой стоимости пересчитывается до переоцененной величины актива. Как правило, данный способ применяется в отношении зданий (параграф 35 МСФО 16 «Основные средства»)[1].

Пример. Первоначальная стоимость здания цеха 5 000 тыс. руб., амортизация была начислена в размере 2 000 тыс. руб., чистая балансовая стоимость составила 3 000 тыс. руб. В результате переоценки чистая балансовая стоимость здания цеха составила 6 000 тыс. руб.

Переоценка здания цеха может быть отражена двумя способами: (тыс. руб.)

	Первый	Второй
Балансовая стоимость в результате переоценки	10 000	6 000
Амортизация	4 000	0
Чистая балансовая стоимость	6 000	6 000

Первый способ переоценки в бухгалтерском учете будет отражен следующей проводкой:

Дебет Основные средства 5 000 тыс. руб.

Кредит Амортизация 2 000 тыс. руб.

Кредит Резерв переоценки 3 000 тыс. руб.

Второй способ – переоценка здания цеха со списанием амортизации, начисленной до переоценки, отражается проводкой:

Дебет Основные средства 1 000 тыс. руб.

Дебет Амортизация 2 000 тыс. руб.

Кредит Резерв переоценки 3 000 тыс. руб.

Модель учета по переоцениваемой стоимости должна последовательно применяться для целого класса основных средств, то есть для всех объектов основных средств организации, сходных по свойствам и назначению. Переоценка должна проводиться одновременно по всем объектам в классе.

Пример. Фабрика состоит из нескольких цехов. Руководство решило проводить переоценку основных средств цехов каждые четыре года. При

этом переоценки могут проводиться либо одновременно по всем цехам, либо каждый год можно переоценивать по одной четвертой стоимости активов.

Если динамика изменения справедливой стоимости по какому-либо классу основных средств незначительная, переоценка может осуществляться один раз в три–пять лет. Это следует из положений параграфа 34 МСФО 16 «Основные средства». Пункт 37 МСФО 16 выделяет следующие укрупненные классы основных средств: земли, здания и участки под ними, оборудование, суда, воздушный парк, автотранспорт, мебель и офисное оборудование[1].

На практике возникает вопрос – как определить наименьшую группу объектов, удовлетворяющих понятию класса основных средств. Однозначно ответить на данный вопрос достаточно трудно.

Отметим, что цель сокращения количества переоцениваемых объектов не должна выступать критерием при делении основных средств на классы. К выделению классов надо подходить с позиций пользователя, вынужденного на основе раскрытой информации принимать решения, ведь именно в разрезе классов представляется информация об основных средствах в примечаниях к финансовой отчетности. В то же время детализация основных средств не должна идти в разрез с общим уровнем детализации балансовых статей. Можно говорить и о том, что характеристики двух названных классов основных средств должны быть скорее отличными, чем схожими между собой. Не должны приниматься в расчет такие свойства объектов, как, например, возраст основных средств, страна происхождения или конструктивные особенности, а также их географическое положение. Так, в рамках укрупненной категории земель может быть уместным отдельное представление информации о сельскохозяйственных угодьях и о площадях под производственную застройку, в то время как управленческое деление флота на группы разного водоизмещения останется за рамками представления информации в финансовой отчетности.

Если в результате переоценки балансовая стоимость актива увеличивается, то данное увеличение напрямую относится на счет капитала в состав статьи «Резерв переоценки».

Пример. Слесарный станок, балансовая стоимость которого была 300 тыс. руб., был переоценен. Его стоимость составила 340 тыс. руб. Прирост в размере 40 тыс. руб. отражается в учете организации бухгалтерской записью:
Дебет Основные средства 40 тыс. руб.

Кредит Резерв переоценки 40 тыс. руб.

Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, это уменьшение сначала затрагивает резерв по переоценке (если он был), затем оно признается в отчете о прибылях и убытках.

Пример. Балансовая стоимость здания кондитерской фабрики – 2000 тыс. руб., после переоценки она увеличилась до 2400 тыс. руб. Прирост в размере 400 тыс. руб. относится в кредит счетов капитала в качестве резерва на переоценку.

Первая переоценка отражается проводкой:

Дебет Основные средства 400 тыс. руб.

Кредит Резерв переоценки 400 тыс. руб.

При последующей переоценке здание кондитерской фабрики оценивается в 1900 тыс. руб. Уменьшение в размере 400 тыс. руб. проводится за счет ранее созданного резерва переоценки. Оставшиеся 100 тыс. руб. уменьшения признаются в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках. В учете это отражается проводкой:

Дебет Резерв переоценки 400 тыс. руб.

Дебет Расходы на переоценку 100 тыс. руб.

Кредит Основные средства 500 тыс. руб.

Применение модели учета по переоцененной стоимости возможно только для класса объектов основных средств в целом. Связано это с тем, что при определении результата переоценки в целом по группе снижение стоимости одного актива может быть компенсировано приростом стоимости дру-

гого. Если же прирост стоимости отражается как резерв переоценки в составе капитала, то уценку (убытки от переоценки) требуется отразить в отчете о прибылях и убытках, за исключением той ее части, которая соответствует ранее начисленному резерву переоценки. Кроме того, по каждому переоцененному объекту необходимо сохранять данные предыдущих переоценок, так как прирост стоимости, последовавший за признанием ранее убытка, должен быть отнесен соответственно на счет прибылей и убытков.

Пример. Оборудование имеет балансовую стоимость 400 тыс. руб. В первый год эксплуатации оно было уценено до 350 тыс. руб. Уменьшение в размере 50 тыс. руб. признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках. Организация делает допущение относительно того, что сумма уценки основного средства отражается на тех же счетах, что и амортизация основных средств.

Переоценка оборудования в первом году отражается организацией следующим образом:

Дебет Расходы на переоценку – 50 тыс. руб.

Кредит Расходы, произведенные на переоценку – 50 тыс. руб.

В результате переоценки оборудования, проведенной во втором году, его стоимость составила 410 тыс. руб. Прирост в размере 50 тыс. руб. признается в отчете о прибылях и убытках. На оставшиеся 10 тыс. руб. прироста кредитуются счета капитала в качестве резерва на переоценку, минуя отчет о прибылях и убытках.

Переоценка оборудования во втором году отражается проводкой:

Дебет Расходы, произведенные на переоценку 50 тыс. руб.

Кредит Расходы на переоценку 50 тыс. руб.

Дебет Основные средства 10 тыс. руб.

Кредит Резерв переоценки 10 тыс. руб.

Бесспорным преимуществом учета основных средств по переоцененной стоимости является то, что в балансе будет отражена текущая стоимость основных средств, то есть оценка, интересная и инвестору, и кредитору. Вме-

сте с тем результаты отчета о прибылях и убытках становятся более зависимыми от процесса возмещения стоимости основных средств. Это связано с тем, что переоценка может привести к увеличению амортизационных отчислений, и, следовательно, при прочих равных условиях сократить прибыль, а в период снижения рыночной стоимости основных средств на рынке может потребоваться еще и уценка. Кроме того, надо учитывать и дополнительные расходы, связанные с проведением переоценки[4].

Список использованной литературы:

1. МСФО (IFRS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]- электронная информационно-поисковая система «Международные стандарты финансовой отчетности – Аскери» - Режим доступа: www.askeri.ru
2. ПБУ №6/01 «Учет основных средств» [Электронный ресурс] – справочно-правовая система «Консультант-плюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
3. Соколова Е.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Соколова Е.С.— Электрон. текстовые данные. М.: Евразийский открытый институт, 2011.— 179 с.
4. Борисенко В.В. Порядок учета и оценки основных средств в соответствии с МСФО [Электронный ресурс].- Режим доступа: http://gaap.ru/articles/poryadok_ucheta_i_otsenki_osnovnykh_sredstv_v_sootvetstvi_s_msfo/