

УДК 657

Н. Т. Эльгайтарова, И. А. Джанибекова

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

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ключевые слова: основные средства, международные стандарты финансовой отчетности, экономические выгоды, амортизация.

В данной статье раскрывается информация об основных средствах в финансовой отчетности и рассматриваются главные особенности развития Международных стандартов финансовой отчетности 16 «Основные средства». Согласно определению, данному в международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) 16 «Основные средства», основные средства представляют собой объекты, используемые при производстве и поставке товаров, работ, услуг, для сдачи в аренду или в административных целях и которые планируется использовать в течение более чем одного отчетного периода. При установлении определения основных средств следует помнить, что в дополнение к этим критериям к основным средствам должны применяться общие критерии признания активов, то есть их способность приносить экономические выгоды компании, а также способность надежно оценивать активы. В статье говорится, кто в обязательном порядке должен применять положения МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

N. T. Elgaitarova, I. A. Dzanibekova

Federal State Budgetary Educational Institution Of Higher Education « North Caucasus State Academy», Cherkessk, elgaytarova.nargiz@mail.ru; dzanibekova.indira@gmail.com

FIXED ASSETS DISCLOSURES IN THE FINANCIAL STATEMENTS

Keywords: fixed assets, international financial reporting standards, economic benefits, depreciation.

This article discloses information about fixed assets in the financial statements and discusses the main features of the development of International Financial Reporting Standards 16 “Fixed assets”. According to the definition given in the International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 “Fixed assets”, fixed assets are objects used in the production and supply of goods, works, services, for leasing or for administrative purposes and which are planned to be used for more than one reporting period. When establishing the definition of fixed assets, it should be remembered that in addition to these criteria, general asset recognition criteria should be applied to fixed assets, that is, their ability to bring economic benefits to the company, as well as the ability to reliably assess assets. The article states who must necessarily apply the provisions of IFRS (IFRS) 16 “Fixed assets”.

В соответствии с МСФО 16, к основным средствам относятся материальные (имеющие материально-вещественную форму) активы, которые отвечают двум требованиям [1]:

- используются в деятельности компании для производственных, административных целей или для сдачи в аренду и не предназначены для перепродажи;
- срок эксплуатации объектов превышает один год.

Целью настоящего стандарта является определение порядка учета основных средств, с тем чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях

в составе таких инвестиций. Ключевыми аспектами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующая амортизация и убытки от обесценения, подлежащие признанию [2].

Согласно МСФО, основные средства отражаются по первоначальной стоимости. Классы основных средств:

- 1) земельные участки;
- 2) машины и оборудование;
- 3) земельные участки и здания;
- 4) сосуды для воды;
- 5) воздушное судно;
- 6) автотранспортные средства;
- 7) мебель и встроенные элементы инженерного оборудования.

Основные требования к раскрытию информации в финансовой отчетности:

1) отчет о прибылях и убытках; амортизационные отчисления по каждому классу активов; влияние существенных изменений в оценке основных средств;

2) балансовый отчет и примечания: валовая балансовая стоимость активов за вычетом амортизационных отчислений по каждому классу активов на начало и конец периода; подробная сверка изменений балансовой стоимости в течение периода; сумма основных средств в стадии строительства; основные средства, заложенные в качестве обеспечения обязательств; капитальные обязательства по приобретению основных средств; учетная политика; методы оценки для каждого класса активов; методы и ставки амортизации для каждого класса активов. Если происходит переоценка основных средств, то по этим суммам следует предоставить дополнительную информацию.

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.

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость – это сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченных за приобретение актива в момент его приобретения или строительства. Первоначальная стоимость объекта основных средств включает в себя:

1) цена покупки;

2) расходы, непосредственно связанные с доставкой актива и приведением его в состояние, обеспечивающее его функционирование;

3) первоначальная оценка затрат на демонтаж и вывоз основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом ими участке.

Финансовая отчетность, представленная в соответствии с МСФО, должна содержать следующую информацию:

1) оценка валовой балансовой стоимости;

2) методы амортизации;

3) нормы амортизации;

4) валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация;

5) сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, которая отражает поступление, выбытие, переоценку, износ основных средств, курсовые разницы при пересчете показателей.

Финансовая отчетность в соответствии с МСФО 1 «Основные средства» должна раскрывать:

1) стоимость основных средств, заложенных;

2) сумма расходов, признанных в балансовой стоимости основных средств при его строительстве;

3) размер компенсации, предоставленной третьими лицами в связи с амортизацией, потерей или передачей основных средств;

4) сумма договорных обязательств по приобретению основных средств;

5) сумма амортизации;

6) сумма накопленной амортизации на конец отчетного периода.

Организация должна оценивать все свои затраты, связанные с основными средствами, руководствуясь этим 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 завершением, частичной заменой или обслуживанием этого объекта.

Первоначальная стоимость объекта основных средств может включать затраты, понесенные в связи с арендой активов, которые используются для строительства, завершения, частичной замены или технического обслуживания объекта основных средств, например, амортизация активов в форме права пользования.

Приобретение основных средств может осуществляться в целях обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды. Однако приобретение таких объектов напрямую

не приводит к увеличению будущих экономических выгод от использования определенного существующего объекта основных средств, предприятию может потребоваться получение будущих экономических выгод от использования других принадлежащих ему активов. Такие объекты основных средств могут быть признаны активами, поскольку они гарантируют компании будущие экономические выгоды от использования зависимых активов, которые превышают выгоды, которые могли бы быть получены, если бы такие активы не были приобретены.

В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» переоценка основных средств в рамках одного и того же класса проводится одновременно, чтобы избежать выборочной переоценки и включить в финансовую отчетность суммы, которые представляют собой смесь затрат и расходов на разные даты.

Если в результате переоценки балансовая стоимость актива увеличивается, то это увеличение должно быть отражено в капитале в строке «прибыль от переоценки». Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, это должно быть отражено в составе прибыли или убытка.

Исходя из принципа бухгалтерского учета, компания не признает затраты на ежедневное техническое обслуживание объекта в балансовой стоимости основных средств. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Стоимость ежедневного технического обслуживания состоит в основном из затрат на рабочую силу и покупку расходных материалов, а также может включать в себя расходы на приобретение небольших компонентов.

Цель этих затрат часто описывается как «ремонт и текущее техническое обслуживание» объекта основных средств. Элементы некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены. Приобретение объектов основных средств также может осуществляться для того, чтобы увеличить интервалы между периодическими заменами, такими, как замена внутренних перегородок в здании, или для того, чтобы произвести однократную замену.

В соответствии с принципом бухгалтерского учета предприятие должно признавать в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на частичную замену такого объекта на момент возникновения при условии соблюдения принципов бухгалтерского учета. В то же время балансовая стоимость замененных деталей подлежит прекращению признания в соответствии с положениями настоящего стандарта при списании с баланса.

Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, воздушного судна) может быть проведение систематических крупномасштабных технических проверок на наличие дефектов, независимо от того, заменяются ли элементы объекта. При проведении любого крупномасштабного технического осмотра соответствующие затраты признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве замены при условии соблюдения критериев признания.

Любая сумма, остающаяся в балансовой стоимости затрат на предыдущий технический осмотр (в отличие от запасных частей), подлежит прекращению признания. Это происходит независимо от того, были ли указаны расходы, связанные с предыдущим техническим осмотром, при покупке или строительстве объекта. При необходимости сумма предварительной оценки затрат на предстоящий аналогичный технический осмотр может служить показателем суммы затрат на технический осмотр, включенных в балансовую стоимость объекта на момент его приобретения или строительства.

Затраты, включенные в стоимость основных средств: на доставку, разгрузку, монтаж и сборку; выплату вознаграждения сотрудникам, которые участвуют не только в приобретении и установке приобретенных основных средств (в соответствии с МСФО 19 – «Вознаграждения работникам»); подготовку площадки; за проверку функционирования основных средств. Следует также учитывать, что объект основных средств должен быть признан в качестве актива, когда:

– более вероятно, что компания получит экономические выгоды, связанные с активом, в будущем;

– стоимость актива для компании может быть надежно оценена.

Затраты больше не признаются как часть стоимости основных средств, когда актив приводится в местоположение и состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные в процессе использования или перемещения объекта, не включаются в его первоначальную стоимость.

Рассматривая последующую оценку основных средств, стоит отметить, что как международные, так и российские стандарты предусматривают отражение актива в составе основных средств по балансовой стоимости. Однако МСФО (IFRS) OS 16 предусматривает возможность последующего учета по переоцененной стоимости. Если организация выбрала модель учета по переоцененной стоимости, основные средства первоначально признаются по первоначальной стоимости, а затем по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения [3].

Если модель учета фактических затрат применяется после признания в качестве актива, объект основных средств должен учитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.

При применении модели учета по переоцененной стоимости актив учитывается по переоцененной стоимости. Он представляет собой справедливую стоимость данной статьи на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Стандарт не определяет периодичность переоценки. Периодичность переоценки во многом зависит от рыночной ситуации, а именно от изменения справедливой стоимости.

В соответствии с МСФО (IAS) 16, выделяются следующие виды оценки основных средств (ОС) [4]:

– первоначальная стоимость (фактическая) основных средств;

– ликвидационная стоимость;

– сумма в текущей оценке, которую компания получила бы от выбытия актива в конце предполагаемого периода использования компанией, за вычетом ожидаемых затрат на выбытие;

– амортизированная стоимость – фактическая стоимость за вычетом ликвидации;

– бухгалтерский баланс (бухгалтерский учет) – фактическая стоимость за вычетом начисленной (накопленной) амортизации;

– возмещаемая сумма – сумма, которую компания ожидает возместить за дальнейшее использование объекта, включая его ликвидационную стоимость.

Каждый компонент объекта основных средств, стоимость которого составляет значительную сумму по отношению к общей стоимости объекта, амортизируется отдельно. Компания распределяет сумму, первоначально учтенную как часть объекта основных средств, между его основными компонентами, и амортизирует каждый такой компонент отдельно. Аналогичным образом, если предприятие приобретает объект основных средств в рамках операционной аренды, в отношении которого оно является арендодателем, может быть целесообразно отдельно начислять амортизацию на суммы, отраженные в стоимости этого объекта и отнесенные к условиям аренды, благоприятным или неблагоприятным по сравнению с рыночными условиями [2].

Срок полезного использования и метод амортизации одного существенного компонента объекта основных средств могут полностью соответствовать сроку полезного использования и методу амортизации другого существенного компонента того же объекта. Такие компоненты могут быть сгруппированы при определении суммы амортизации.

Периодическое списание стоимости актива позволяет убедиться, что доходы и расходы совпадают. В течение срока службы актива его полезность может снизиться из-за физического или морального износа. Амортизация не приводит к накоплению денежных средств в размере, позволяющем заменить актив. При расчете амортизации используются следующие показатели:

1) первоначальная стоимость;

2) срок полезного использования;

3) ликвидационная стоимость.

Методы амортизации:

1) Линейный метод. Ежегодные амортизационные отчисления остаются неизменными в течение всего срока полезного использования актива. Метод прост в использовании и обеспечивает сравнение доходов и расходов, когда эксплуатация актива происходит более или менее равномерно в течение всего срока полезного использования.

2) Метод списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования (метод суммы чисел). Годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации. Норма амортизации рассчитывается путем деления количества лет, оставшихся до окончания срока полезного использования объекта, на сумму количества лет полезного использования.

3) Метод амортизации пропорционален объему производства. Срок службы представлен как ожидаемый объем производства, а не как период времени. Сложность использования метода связана с расчетом ожидаемого объема производства. Когда показатели деятельности актива существенно меняются в разные периоды, этот метод наилучшим образом гарантирует соответствие доходов и расходов.

4) Метод уменьшенного остатка. Сумма ежегодных амортизационных отчислений уменьшается в течение всего срока полезного использования актива. При таком методе норма амортизации остается неизменной, а остаточная стоимость с каждым разом становится меньше. Метод обеспечивает соблюдение принципа соответствия доходов и расходов, поскольку более высокий уровень амортизации, начисленной в первые годы, соответствует более значительным экономическим выгодам, полученным в течение этого периода. Это наиболее приемлемый способ для активов, которые характеризуются быстрым моральным износом из-за научно-технического прогресса.

В соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Основные средства» разрешается использовать любой из этих методов. При выборе метода амортизации руко-

водство должно учитывать условия хозяйственной деятельности организации. Выбранный метод амортизации следует применять из года в год.

Если предприятие начисляет амортизацию по отдельным компонентам объекта основных средств отдельно, то остальная часть этого объекта также амортизируется отдельно. Остальная часть объекта состоит из таких компонентов, которые по отдельности не являются существенными.

Если планы использования этих компонентов изменятся, могут потребоваться методы аппроксимации для амортизации остальной части объекта, обеспечивающие надежное отражение структуры потребления и/или срока полезного использования его компонентов.

Компания имеет право начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта, стоимость которых не является существенной по отношению к стоимости всего объекта. Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна отражаться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включена в балансовую стоимость другого актива.

Сумма амортизационных отчислений за любой период обычно отражается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, содержащиеся в активе, переносятся на другие активы в процессе производства. В этом случае сумма амортизации является частью стоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость [5].

Способы выбытия основных средств: списание; продажа; обмен.

Правила определения прибыли или убытка при обмене основными средствами зависят от характера обмениваемых средств. Если в результате обмена основными средствами прибыль или убыток не были признаны, стоимость полученных средств корректируется с учетом их стоимости. Прибыль или убыток не признаются в результате обмена аналогичными активами. Предполагается, что стоимость нового актива равна балансовой стоимости переданного актива. Справедливая стоимость полученного актива указывает на обесценение переданного актива.

При выбытии объекта основных средств определяется его остаточная стоимость. Если актив выбывает в течение года, амортизация должна быть рассчитана и учтена за период с первого года до даты выбытия.

При продаже основных средств остаточная стоимость актива сравнивается с выручкой от продажи. Если выручка от продажи основных средств превышает остаточную стоимость, то необходимо отразить прибыль от выбытия в бухгалтерском учете.

Таким образом, Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет в качестве своих основных вопросов признание основных средств

в качестве активов, а также определение балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения.

Объект основных средств должен иметь материальную форму, приобретаться для использования в процессе функционирования компании, использоваться в течение длительного периода времени (более одного года) и приносить организации экономические выгоды. Объект основных средств признается активом, если выполнены условия для получения последующих экономических выгод от его использования и для точного определения его стоимостных характеристик (то есть сформирована первоначальная стоимость объекта).

Библиографический список

1. Курс по МСФО. Новосибирск: Сибирское университетское издательство, Норматика, 2016. 119 с.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства». [Электронный ресурс]. URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/IAS16.pdf> (дата обращения: 14.11.2021).
3. Качкова О.Е., Кришталева Т.И. МСФО ОС и федеральные стандарты бухгалтерского учета организаций государственного сектора: монография. М.: Ай Пи Ар Медиа, 2020. 179 с. DOI: <https://doi.org/10.23682/94926>.
4. Шогенцукова З.Х., Мирзоева Ж.М., Сижажева С.С. и др. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): учебное пособие. Нальчик: Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова, 2016. 92 с.
5. Основные средства в МСФО и в российском учете. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnye-sredstva-v-msfo-i-v-rossiyskom-uchete> (дата обращения: 14.11.2021).