

МСФО:
переводы на человеческий
.....

**УЧЕТ ИМУЩЕСТВА
СОГЛАСНО МСФО
(IAS 2, 16, 17, 36, 40, IFRIC 4, SIC 15)**



Медведев М.Ю.

УДК 657(470+571)((094.5.072)
ББК 67.402.02(2РОс)-328

М42

Медведев М. Ю.
М42 IAS 1 «Представление финансовой отчетности». МСФО: переводы на человеческий. – М.: ДМК Пресс, 2013. – 284 с.: ил.

ISBN 978-5-94074-951-6

Выпуск № 4 содержит официальные тексты МСФО IAS 2 «Запасы», IAS 16 «Основные средства», IAS 17 «Аренда», IAS 36 «Обесценение активов», IAS 40 «Инвестиционное имущество», IFRIC 4 «Определение наличия в соглашении признаков договора аренды», SIC 15 «Операционная аренда – стимулы», утвержденные приказом Минфина России от 25.11.2011 г. № 160н. Параллельно официальным текстам приводятся тексты адаптированные, излагающие бухгалтерские правила в более понятном виде.

Незаменимое пособие для студентов и бухгалтеров-практиков, которые хотят быстро и качественно усвоить международные стандарты.

УДК 657(470+571)((094.5.072)
ББК 67.402.02(2РОс)-328

ISBN 978-5-94074-951-6

© Медведев М.Ю., 2013
© Оформление, ДМК Пресс, 2013



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

(в ред. МСФО (IFRS) 13, утв. Приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106, поправок, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2012 № 143н)

Цель

1. Цель настоящего стандарта состоит в определении 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. Основными аспектами 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 бухгалтерского учета.

3. Настоящий стандарт не применяется к:

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

(б) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);

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



МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ IAS 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Цель

1. Настоящий IAS регламентирует порядок учета основных средств, в том числе их оценки и начисления на основные средства амортизации.

Сфера применения

2. Другими МСФО может быть установлен иной, чем указанный в настоящем IAS, порядок учета основных средств.

3. Настоящий IAS не применяется к:

а) основным средствам, переклассифицированным в товары в соответствии с IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

б) биологическим сельскохозяйственным активам;

в) расходам по разведке и оценке полезных ископаемых;



(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 эксплуатации активов, описанных в подпунктах (b)–(d).

4. Другие стандарты могут требовать признания того или иного объекта основных средств с использованием подхода, отличного от подхода, предусмотренного настоящим стандартом. Например, МСФО (IAS) 17 «Аренда» требует от предприятия применять в качестве критерия признания арендованного объекта в составе основных средств передачу рисков и выгод. Однако в подобных случаях остальные аспекты порядка бухгалтерского учета основных средств, включая амортизацию, определяются требованиями настоящего стандарта.

5. Предприятие, применяющее модель учета инвестиционного имущества по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», должно использовать модель учета по фактическим затратам, предусмотренную настоящим стандартом.

Определения

6. В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Балансовая стоимость – стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Себестоимость – сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО (IFRS), например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях».

Амортизируемая величина – фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости.

Амортизация основных средств – систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

Специфическая для предприятия стоимость – приведенная стоимость потоков денежных средств, которые предприятие ожидает



г) правам на пользование недрами.

4. Другими МСФО может быть установлен иной, чем указанный в настоящем IAS, порядок квалификации объектов в качестве основных средств.

5. При оценке инвестиционного имущества по себестоимости основные средства также оцениваются по себестоимости.

Определения

6. *Балансовая стоимость* – стоимость, по которой объект фигурирует в балансе (учетная стоимость за минусом контрарных объектов).

Себестоимость (фактическая стоимость) – стоимость, в которую приобретение или изготовление объекта обошлось предприятию.

Амортизация – погашение стоимости орудия труда посредством создания контрарного объекта, а также сам контрарный объект.

Приведенная стоимость – стоимость, пересчитанная на будущую или прошлую дату, исходя из темпов инфляции или других экономических показателей.



получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении какого-либо обязательства.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе 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 величину.

Основные средства – это материальные активы, которые:

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

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

Возмещаемая стоимость – большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу или стоимости от его использования.

Остаточная стоимость актива – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

Срок полезного использования – это:

(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или

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

Признание

7. Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:

(а) существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;

(б) себестоимость 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



Справедливая стоимость – продажная стоимость объекта при проведении операции на добровольной основе на активном рынке.

Убыток от обесценения – сумма снижения рыночной стоимости объекта вследствие конъюнктуры.

Основные средства – материальные орудия труда, которые предполагается использовать дольше года.

Стоимость возмещения – большее из двух значений:

- справедливой стоимости объекта за вычетом расходов на продажу;
- либо выгоды от его использования.

Ликвидационная стоимость – сумма, которую, как предполагается, выручит предприятие при продаже полностью изношенного основного средства.

Срок полезного использования – период, на протяжении которого актив намечено производительно использовать. Может характеризоваться количеством единиц продукции, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Признание

7. Основное средство принимается к учету при условии, что:

- а) его предполагается полезно использовать;
- б) его можно достоверно оценить.

8. Запасные части, резервное и вспомогательное оборудование могут быть классифицированы в качестве основных средств.



основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы.

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

10. Предприятие должно 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.

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 предприятием будущих экономических выгод от использования других принадлежащих ему активов. Такие объекты основных средств могут быть признаны в качестве активов, поскольку они обеспечивают предприятию будущие экономические выгоды от использования зависимых активов, превышающие выгоды, которые могли бы быть получены, если бы такие активы не были приобретены. Например, предприятие 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 предприятие не может производить и продавать химическую продукцию. Тем не менее, итоговая балансовая стоимость такого актива и зависимых активов подлежит проверке на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».



9. Единица измерения основных средств определяется по ситуации.

10. К расходам, связанным с основными средствами, относятся:

- расходы, понесенные в связи с приобретением или изготовлением объектов, – первоначальные;
- расходы, связанные с их реконструкцией и тому подобным обслуживанием, – последующие.

Первоначальные расходы

11. Объекты, используемые в целях безопасности и защиты окружающей среды, квалифицируются в качестве основных средств.

Стоимость таких объектов должна проверяться на обесценение в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов».



Последующие затраты

12. Согласно принципу отражения в учете, изложенному в пункте 7, предприятие не признает в балансовой стоимости 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 затраты на приобретение 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 требует смены футеровки по истечении установленного количества часов использования, а внутреннее оснащение самолета, например, сиденья или бортовая кухня, подлежат неоднократной замене в течение срока службы fusеляжа. 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. Согласно принципу отражения в учете, изложенному в пункте 7, предприятие должно признавать в балансовой стоимости объекта основных средств затраты по частичной замене такого объекта в момент возникновения при условии соблюдения принципов отражения в учете. При этом балансовая стоимость заменяемых частей подлежит прекращению признания в соответствии с положениями настоящего стандарта о списании с баланса (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 замены при условии соблюдения критериев признания. Любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего технического осмотра (в отличие от запчастей) подлежит прекращению признания. Это происходит вне зависимости от того, указывались или нет затраты, связанные с предыдущим техническим осмотром, в операции по приобретению или строительству объекта. При необходимости сумма предварительной оценки затрат на предстоящий аналогичный технический осмотр может служить показателем



Последующие расходы

12. Расходы на текущее обслуживание не включаются в стоимость основных средств, а подлежат списанию на финансовый результат по мере возникновения.

13. При замене комплектующего стоимость основных средств:

- увеличивается на стоимость нового комплектующего и расходы по замене;
- и одновременно уменьшается на стоимость прежнего комплектующего, которое подлежит списанию в общем порядке.

14. В аналогичном порядке при проведении технического осмотра стоимость основных средств:

- увеличивается на расходы по проведению нового технического осмотра;
- и одновременно уменьшается на расходы по проведению предыдущего технического осмотра, которые подлежат списанию в общем порядке.



суммы затрат на технический осмотр, включенных в состав балансовой стоимости объекта на момент его приобретения или строительства.

Оценка при признании

15. Объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости.

Элементы себестоимости

16. Себестоимость объекта основных средств включает:

(а) цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;

(б) любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;

(с) предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.

17. Примерами прямых затрат являются:

(а) затраты на выплату вознаграждений работникам (согласно определению, содержащемуся в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;

(б) затраты на подготовку площадки;

(с) первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;

(д) затраты на установку и монтаж;

(е) затраты на проверку надлежащего функционирования актива после вычета чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива в место назначения и приведения его в рабочее состояние (например, образцов, полученных при проверке оборудования); и

(ф) выплаты за оказанные профессиональные услуги.

18. Предприятие применяет МСФО (IAS) 2 «Запасы» в отношении затрат на выполнение обязательств по демонтажу, удалению



Оценка при поступлении

15. Основные средства оцениваются по фактической стоимости.

Фактическая стоимость

16. Фактическую стоимость основных средств могут составить:
а) стоимость приобретения, включая импортные пошлины и возмещаемые налоги;

б) расходы на транспортировку и монтаж;

в) расходы на будущий демонтаж и восстановление природных ресурсов.

17. К прямым расходам, включаемым в стоимость основных средств, обычно относят:

а) оплату труда работников, непосредственно связанных с приобретением или изготовлением основных средств;

б) расходы на подготовки площадки для монтажа или строительства;

в) транспортные и погрузо-разгрузочные расходы;

г) расходы на монтаж;

д) расходы на проверку работоспособности объекта;

е) расходы на посреднические, консультационные и тому подобные услуги.

18. Если основные средства использовались для производственных целей, расходы на их демонтаж и восстановление при-



объекта и восстановлению ресурсов на занимаемом им участке, понесенных на протяжении определенного периода вследствие использования указанного объекта для создания товарно-материальных ценностей в течение этого периода. Обязательства в отношении затрат, учитываемых согласно МСФО (IAS) 2 или МСФО (IAS) 16, признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы».

19. Примерами затрат, не относящихся к стоимости объекта основных средств, являются:

- (a) затраты на открытие нового производственного комплекса;
- (b) затраты, связанные с внедрением 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 прочие общие накладные расходы.

20. Включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства предприятия. Таким образом, затраты, понесенные при использовании или перемещении объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость объекта основных средств:

- (a) затраты, понесенные в течение периода, когда объект, способный функционировать в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной нагрузкой;
- (b) первоначальные операционные убытки: например, операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта;
- (c) затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности предприятия.

21. Некоторые операции осуществляются в связи со строительством или освоением объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки этого объекта в нужное место и приведения его в состояние, обеспечивающее возможность эксплуатации в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут осуществляться до начала или во время работ по строительству или освоению. Например, может быть получен доход в результате использования строительной площадки в качестве автостоянки до начала строительных работ. Поскольку побочные



родных ресурсов могут быть учтены в соответствии с IAS 2 «Запасы».

19. Не включаются в стоимость основных средств:

- а) расходы на внедрение новых производственных мощностей;
- б) расходы, связанные с внедрением новых продуктов (в том числе на их рекламу);
- в) расходы, связанные с созданием бизнеса на новой территории или с новой категорией клиентов (в том числе расходы на обучение персонала);
- г) административные и аналогичные косвенные расходы.

20. Включение расходов в стоимость основного средства прекращается с момента его подготовки для эксплуатации.

Не включаются в стоимость основного средства:

- а) расходы после подготовки объекта к эксплуатации;
- б) убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи данного основного средства, и т. п.;
- в) расходы при передислокации и реорганизации предприятия.

21. В стоимость основных средств не могут быть включены расходы, не имеющие к ним непосредственного отношения либо не являющиеся необходимыми.



операции не являются необходимыми для доставки объекта в нужное место и приведения его в состояние, обеспечивающее возможность эксплуатации в соответствии с намерениями руководства, доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в качестве прибыли или убытка и включаются в состав соответствующих статей дохода и расхода.

22. Себестоимость самостоятельно произведенного актива определяется на основе тех же принципов, что и себестоимость приобретаемого актива. Если предприятие производит аналогичные активы для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности, то себестоимость такого актива обычно соответствует стоимости производства актива для продажи (см. МСФО (IAS) 2). Соответственно, при определении такой себестоимости исключаются внутренние доходы. Аналогичным образом, в себестоимость актива не включаются сверхнормативные расходы сырья и других ресурсов, трудовые и прочие затраты, понесенные при создании актива своими силами. МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» устанавливает критерии признания процентов в качестве компонента балансовой стоимости самостоятельно произведенного объекта основных средств.

Оценка себестоимости

23. Себестоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату отражения в учете. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода рассрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23.

24. Возможно приобретение одного или более объектов основных средств 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 обменам, описанным в предыдущем предложении. Себестоимость 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 поддается надежной оценке. Приобретенный объект оценивается таким образом, даже если предприятие не может немедленно произвести списание



22. Стоимость основных средств калькулируется на основании единых принципов, вне зависимости от того, приобретаются основные средства на стороне или изготавливаются самостоятельно.

Порядок включения процентов по займам в стоимость основных средств, которые изготовлены самостоятельно, регламентирован IAS 23 «Затраты по займам».

Калькулирование

23. Если при покупке основных средств отсрочка в оплате превышает обычный период, то соответствующая сумма квалифицируется в качестве процентов, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с IAS 23 «Затраты по займам».

24. При оплате неденежными средствами основные средства оцениваются по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

а) поступление основного средства – операция не коммерческая;

б) основное средство не может быть достоверно оценено.

В этих случаях объект оценивается по стоимости, по которой числился на балансе продавца.



переданного актива. Если приобретенный объект не может быть оценен по справедливой стоимости, оценка его себестоимости производится на основе балансовой стоимости переданного актива.

25. Предприятие определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, принимая во внимание то, в какой степени будущие денежные потоки, как ожидается, изменятся в результате операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

(а) структура (риск, сроки и величина) потоков денежных средств, относящихся к полученному активу, отличается от структуры потоков денежных средств, относящихся к переданному активу; или

(б) в результате обмена меняется специфичная для предприятия стоимость той части его деятельности, на которую влияет данная операция; и

(с) разница в (а) или (б) значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, характерная для предприятия стоимость части его деятельности, затрагиваемая операцией обмена, должна отражать денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения предприятием подробных расчетов.

26. Справедливая стоимость актива может быть надежно оценена, если (а) изменчивость пределов, в которых производится обоснованная оценка справедливой стоимости, варьируется в пределах незначительных отклонений для данного актива, или (б) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее при оценке справедливой стоимости. Если предприятие имеет возможность произвести надежную оценку справедливой стоимости полученного или переданного актива, то для измерения себестоимости полученного актива используется справедливая стоимость переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

27. Себестоимость объекта основных средств, находящегося в распоряжении арендатора по договору финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда».

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».

СОДЕРЖАНИЕ

IAS 16 «Основные средства»	4
IAS 40 «Инвестиционное имущество».....	48
IAS 2 «Запасы».....	96
IAS 36 «Обесценение активов»	118
IAS 17 «Аренда».....	226
IFRIC 4 «Определение наличия в соглашении признаков договора аренды»	266
SIC 15 «Операционная аренда – стимулы»	280