



УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ ПО МСФО

ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ



МСФО (IAS) 16 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

www.accountingreform.ru

PRICEWATERHOUSECOOPERS

ИФБК
□ AUDIT □ CONSULTING □ LAW □



AGRICONSULTING S.p.A.



ПРЕДИСЛОВИЕ

Перед вами обновленная версия учебного пособия, подготовленного группой специалистов проекта **«Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности»**, который проходит в Российской Федерации при поддержке Европейского Союза.

Данная серия посвящена принципам Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО). Пособия задуманы как серия материалов для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник рассчитан не более чем на три часа занятий.

Структура сборника:

- Информация и примеры
- Вопросы для самоконтроля и упражнения (множественный выбор)
- Ключ к вопросам для самоконтроля

Проект осуществляется силами сотрудников компаний ЗАО ПрайсвотерхаусКуперс Аудит, ФБК, Агроконсалтинг и АССА.

Список всех сборников серии можно найти на веб-сайте проекта.

Авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии, с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях.

Рабочая группа проекта выражает благодарность всем, кто участвовал в подготовке серии.

Контактная информация:

e-mail	Web
victoria.stepanova@ru.pwc.com	www.accountingreform.ru
Тел.	Факс
+ 7 495- 967-6000	+ 7 495- 967-6001

Россия, Москва, февраль 2007 года (обновленная редакция).

СОДЕРЖАНИЕ

1	Введение	3
2	Определения	4
3	Признание основных средств	7
4	Оценка на момент признания	8
5	Последующая оценка	10
6	Амортизация	14
7	Обесценение	20
8	Раскрытие информации	22
9	Вопросы для самоконтроля (множественный выбор)	24
10	Вопросы с расчетами	28
11	Ответы на вопросы	28
12.	Ответы на вопросы с расчетами	29

1 Введение

Разница между капитальными затратами (включая расходы на приобретение основных средств) и текущими затратами очень существенна с точки зрения бухгалтерского учета. Обычно текущие затраты учитываются в отчетном периоде (за исключением расходов будущих периодов), а капитальные затраты распределяются на несколько отчетных периодов, к которым эти капитальные затраты относятся. Один из взглядов на амортизацию состоит в том, что она представляет это распределение капитальных затрат между отчетными периодами.

Цель

Цель данного пособия – помочь специалистам изучить методику учета основных средств в соответствии с требованиями МСФО.

Задача

Основные средства рассматриваются в МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Задача настоящего Стандарта состоит в том, чтобы:

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

Основными вопросами в сфере учета основных средств являются:

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

Сфера применения

Настоящий стандарт должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев, когда другой Международный стандарт финансовой отчетности требует или разрешает иной порядок учета.

МСФО (IAS) 16 не применяется к:

- (1) биологическим активам, относящимся к сельскохозяйственной деятельности (см. МСФО (IAS) 41 Сельское хозяйство); а также
- (2) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- (3) не применяется до первоначального признания актива в качестве ОС по разведке и оценке минеральных ресурсов (см. МСФО (IFRS) 6) или
- (4) правам на минеральные ископаемые и запасам минералов, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Однако настоящий Стандарт применяется к основным средствам, используемым для развития или обеспечения деятельности или связанных с использованием активов, указанных в пунктах (1) - (4) выше.

Аренда

Другие Стандарты могут требовать иного подхода к признанию основных средств, чем МСФО (IAS) 16. Например, МСФО (IAS) 17 *Аренда* требует подходить к признанию и оценке арендованного актива с точки зрения передачи рисков и вознаграждений. Другие аспекты бухгалтерского учета в отношении арендованных активов, включая амортизацию, предписываются настоящим Стандартом.

Инвестиционная собственность

Настоящий Стандарт должен применяться компанией для учета объектов основных средств, находящихся в процессе строительства или разработки и предназначенных для получения дохода в будущем.

По завершении строительства или разработки эти объекты основных средств становятся инвестиционной собственностью, которая должна учитываться компанией в соответствии с МСФО (IAS) 40.

МСФО (IAS) 40 также применяется к основным средствам, реконструируемым с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной собственности. Компания, использующая метод учета по фактической стоимости для инвестиционной собственности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 40, также будет использовать метод учета по фактической стоимости в соответствии с настоящим Стандартом.

2 Определения

Балансовая стоимость – сумма, по которой актив учитывается в балансе, за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Фактическая стоимость – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость переданного для приобретения актива другого возмещения, на момент его приобретения или сооружения.

Амортизируемая стоимость – себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Амортизация – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами.

Убыток от обесценения – это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

Основные средства – это материальные активы, которые

- (1) используются в производстве или для поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей
- (2) будут использоваться дольше, чем один отчетный период

Возмещаемая стоимость – это наибольшая величина из двух значений: чистой продажной цены и величиной доходов от использования актива.

Ликвидационная стоимость – это величина поступлений, которые компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

Срок полезной службы

- (1) период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив; или
- (2) количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива.

В приведенных ниже примерах **ОПУ** означает отчет о прибылях и убытках и **ББ** означает бухгалтерский баланс.

ПРИМЕР Ликвидационная стоимость больше нуля
В соответствии с учетной политикой Вашей компании автомобили амортизируются в течение 4-х лет. Вы только что купили новый автомобиль за \$20.000. Текущая рыночная цена, за вычетом расходов на продажу на аналогичный автомобиль, бывший в эксплуатации в течение 4 лет, составляет \$6.000. Эта стоимость является экономически оправданной оценкой ликвидационной стоимости Вашего нового автомобиля.

Амортизируемая стоимость составит $\$20.000 - \$6.000 = \$14.000$, а годовая сумма амортизационных отчислений составит $\$14.000 / 4 \text{ года} = \3.500 .

По истечении 4х-летнего срока Вы продадите этот автомобиль.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	3.500	
Накопленная амортизация	ББ		3.500
<i>Амортизация автомобиля за один год</i>			
Основные средства	ББ		20.000
Накопленная амортизация	ББ	14.000	
Денежные средства	ББ	6.000	
<i>Продажа автомобиля</i>			

ПРИМЕР Ликвидационная стоимость равна нулю
Вы покупаете установку для кондиционирования воздуха для Вашей фабрики за \$200.000. Срок полезной службы этой установки оценен в 5 лет, ликвидационная стоимость равна нулю. Вы амортизируете установку на \$40.000 каждый год в течение 5-летнего срока службы.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	40.000	
Накопленная амортизация	ББ		40.000
<i>Амортизация установки за один год</i>			

ПРИМЕР Амортизация на единицу продукции

Вы покупаете за \$100.000 установку для тестирования продукции сезонного характера. Согласно Вашей оценке за срок своей полезной службы эта установка сможет протестировать 20.000 единиц продукции. Ликвидационная стоимость установки по истечении срока полезной службы будет равна нулю. После тестирования каждой единицы продукции, стоимость установки амортизируется на \$5.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	5	
Амортизация	ББ		5
<i>Амортизация на единицу продукции</i>			

Тип собственности - в соответствии с МСФО к различным видам собственности применяются различные виды учета в зависимости от их текущего и будущего использования и права собственности	Номер стандарта	Название стандарта	Оценка
Объекты собственности, используемые для собственных нужд	МСФО (IAS) 16	Основные средства (см. также МСФО (IAS) 20 Правительственные субсидии)	Фактическая стоимость или переоценка
Собственность в процессе строительства (включая инвестиционную собственность в процессе строительства)	МСФО (IAS) 16	Основные средства (см. также МСФО (IAS) 23 Затраты по займам)	Фактическая стоимость

Собственность, приобретенная в обмен на активы	МСФО (IAS) 16	Основные средства	Справедливая или балансовая стоимость отданных активов
Инвестиционная собственность	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Фактическая или справедливая стоимость
Инвестиционная стоимость, реконструируемая для постоянного использования в качестве инвестиционной собственности	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Фактическая или справедливая стоимость
Инвестиционная собственность для продажи без застройки (только если она не соответствует стандартам МСФО (IFRS) 5 – см. ниже).	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Фактическая или справедливая стоимость
Собственность, используемая под операционную аренду, классифицируемую как инвестиционная собственность	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Справедливая стоимость (учитывается как финансовая аренда в соответствии с МСФО (IAS) 17).
Собственность, удерживаемая по финансовой аренде	МСФО (IAS) 17	Аренда. Используемые для собственных нужд – МСФО (IAS) 16, инвестиционная собственность - МСФО (IAS) 40.	Справедливая или дисконтируемая стоимость минимальных арендных платежей, в зависимости от того, какая стоимость ниже
Собственность, используемая по операционной аренде – используемая для собственных нужд	МСФО (IAS) 17	Аренда	Арендные расходы списаны в расход
Имущественный наём другой	МСФО (IAS) 17	Аренда	Дебиторская задолженность,

стороне по договору финансовой аренды			равная чистым инвестициям в аренду
Продажа недвижимости и продажа собственности с условием получения её обратно в аренду	МСФО (IAS) 17	Аренда	Как операционная аренда или финансовая аренда, в зависимости от ситуации
Торговая собственность – собственность, (включая инвестиционную собственность), предназначенная для продажи в процессе осуществления обычной хозяйственной деятельности или в процессе застройки или реконструкции для этой цели.	МСФО (IAS) 2	Запасы (Собственность, предназначенная для продажи, которая удовлетворяет критериям МСФО (IFRS) 5, должна учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 – см. ниже. В обычной хозяйственной деятельности не применяется).	Фактическая себестоимость или чистая стоимость реализации, в зависимости от того, какая величина меньше.
Собственность, предназначенная для продажи или включенная в ликвидационную группу, предназначенную для продажи	МСФО (IFRS) 5	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность	Балансовая или справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу (в зависимости от того, что меньше)
Активы, полученные в обмен на займы (приобретение в собственность ссуды под двойное обеспечение)	МСФО (IFRS) 5 МСФО (IAS) 16	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность Основные средства (см. выше) Собственность, приобретенная в	Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или балансовая стоимость займа за вычетом обесценения на дату обмена, в зависимости от того, какая величина ниже (см. годовой отчет за

		обмен на активы)	2005 г. HSBC (компания с ограниченной ответственностью), стр. 247)
Собственность, предоставляемая как часть договора подряда	МСФО (IAS) 11	Договоры подряда	Стадия завершения контракта или расход
Будущие расходы на демонтаж, ликвидацию и оздоровление участка	МСФО (IAS) 37	Резервы ассигнований, непредвиденные обязательства и условные активы (см. также IFRIC 1, IFRIC 5)	Дисконтируемая стоимость ожидаемых расходов с использованием учетной ставки до уплаты налогов

Примечания к вышеприведенной таблице:

Примечание 1: При **переоценке** актива превышение балансовой стоимости над фактической учитывается как **прибыль от переоценки запасов, в собственном капитале**.
Использование **справедливой стоимости**, все изменения в справедливой стоимости учитываются в **отчете о прибылях и убытках**.
Понижение ниже фактической стоимости учитывается в отчете о прибылях и убытках с использованием обоих методов.

Примечание 2: В случае оценки по фактической стоимости или переоценки, балансовая стоимость будет уменьшаться на сумму накопленной амортизации и накопленного обесценения. (См. МСФО (IAS) 36).

Вышеуказанная таблица показывает различные виды учета по МСФО, применяемые к различным видам собственности, в зависимости от их текущего и будущего использования.

На нашем веб-сайте размещены учебные пособия по каждому стандарту с объяснением методики учёта с примерами.

3 Признание основных средств

Объект основных средств должен учитываться в качестве актива, когда:

- (1) у компании есть уверенность в том, что она получит связанные с активом будущие экономические выгоды; и
- (2) себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

ЗАПАСНЫЕ ЧАСТИ И ОБОРУДОВАНИЕ ДЛЯ ОБСЛУЖИВАНИЯ

Запасные части и оборудование обычно учитываются как запасы и признаются в составе расходов по мере их использования.

Однако наиболее важные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если они будут использоваться в течение более чем одного отчетного периода.

Если запасные части и оборудование для обслуживания могут использоваться только в неразрывной связи с каким-либо объектом основных средств, они также учитываются как основные средства.

МСФО (IAS) 16 не уточняет, что является **объектом** основных средств.

В некоторых случаях возможно объединение отдельных незначительных активов (например, шаблоны, инструменты и штампы) для учета в качестве одного объекта основных средств.

ЗАТРАТЫ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ И ЗАЩИТУ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

Основные средства могут приобретаться для обеспечения безопасности и охраны окружающей среды. Выгода от приобретения таких объектов состоит в том, что в результате их использования компания получает право продолжать вести свою деятельность.

ЗАТРАТЫ НА РЕМОНТ И ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ

Затраты на текущий ремонт и обслуживание учитываются в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения.

Части некоторых объектов основных средств могут требовать замены через определенные промежутки времени. Например, изоляционная прокладка термошкафа может требовать замены после определенного количества часов эксплуатации. Сиденья и оборудование пищеблоков в

салоне самолета могут требовать неоднократной замены в течение срока эксплуатации самолета.

Отдельные объекты основных средств могут также приобретаться для менее частого использования, например, для замены внутренних перегородок в здании, или для однократной замены объектов основных средств.

Балансовая стоимость объектов основных средств включает стоимость замены конструктивных частей этих объектов, при этом затраты на замену учитываются в момент их возникновения.

Новая балансовая стоимость = старая балансовая стоимость + стоимость новой конструктивной части – стоимость старой конструктивной части

ПРИМЕР Запасные части

Балансовая стоимость Вашего здания составляет \$1млн. Стоимость новых перегородок внутри здания составляет \$0,2млн. Балансовая стоимость старых перегородок составляет \$0,1млн.

Прибавьте стоимость новых перегородок и вычтите балансовую стоимость старых перегородок:

\$1млн. + \$0,2млн. - \$0,1млн. = \$1,1млн. это новая балансовая стоимость здания.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$0,1 млн	
Основные средства	ББ		\$0,1 млн
<i>Выбытие актива (старые перегородки внутри здания)</i>			

Отдельные виды основных средств могут требовать регулярного технического осмотра с целью выявления и устранения возможных повреждений, независимо от того, требуется в данный момент замена частей этого оборудования или нет, например, самолеты, мосты, дамбы и т.д.

Каждый раз, когда проводится новый техосмотр, его стоимость учитывается в балансовой стоимости основного средства. При этом остаточная стоимость предыдущего техосмотра списывается.

ПРИМЕР Регулярные техосмотры

Балансовая стоимость Вашего самолета составляет \$10млн. Стоимость последнего техосмотра составила \$0,2млн. Остаточная балансовая стоимость предыдущего техосмотра составляет \$0,1млн. Прибавьте стоимость нового техосмотра и вычтите остаточную балансовую стоимость старого техосмотра: $\$10 + \$0,2 - \$0,1 = \$10,1$ млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$0,2 млн	
Денежные средства	ББ		\$0,2 млн
<i>Учет стоимости нового техосмотра</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$0,1 млн	
Основные средства	ББ		\$0,1 млн
<i>Учет списания стоимости старого техосмотра по статье «Амортизация»</i>			

Если данных о стоимости первого техосмотра не существует, необходимо использовать оценочные данные.

4 Оценка на момент признания

Основные средства оцениваются по фактической себестоимости.

ЭЛЕМЕНТЫ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Фактическая себестоимость основного средства включает:

- (1) покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возвратов переплаты;
- (2) любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению;
- (3) первоначальную оценку стоимости демонтажа, ликвидации актива и восстановления производственной площадки, на которой он располагался.

Примерами затрат, описанных выше в пункте (2), являются:

- затраты на содержание персонала, связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;
- затраты на подготовку площадки;

- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку и монтаж;
- затраты на пробный пуск, за вычетом чистых поступлений от пробных образцов товара или иных доходов; и
- затраты на профессиональные услуги.

Предприятие применяет МСФО (IAS) 2 Запасы к затратам на обязательства по демонтажу, ликвидации и восстановлению площадки, на которой расположен объект, после использования в этом периоде объекта для производства запасов.

Обязательства по учитываемым затратам в соответствии с МСФО (IAS) 2 или МСФО (IAS) 16 учитываются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 37 Резервы, условные обязательства и условные активы.

Затраты, относимые на расходы

Затраты, которые должны включаться в состав расходов в отчете о прибылях и убытках (а не капитализироваться) включают:

- (1) затраты на открытие нового производственного объекта;
- (2) затраты на запуск нового продукта или услуги (включая затраты, связанные с рекламой и продвижением продукта/услуги на рынок);
- (3) затраты на ведение бизнеса в новом месте или с новым классом клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- (4) административные и другие накладные расходы.

ПРЕКРАЩЕНИЕ КАПИТАЛИЗАЦИИ ЗАТРАТ, СВЯЗАННЫХ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Признание затрат прекращается, когда объект основных средств находится на месте и используется по назначению.

Поэтому затраты, связанные с использованием и перемещением объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

Например, следующие затраты **не** включаются в балансовую стоимость:

- (1) затраты, связанные с вводом в эксплуатацию готового для использования по назначению объекта основных средств, или затраты, связанные с выходом на полную мощность;
- (2) операционные убытки на начальном этапе, связанные с недостатком спроса на новую продукцию; и

(3) затраты на переезд или реорганизацию компании.

СОПУТСТВУЮЩИЕ РАСХОДЫ/ДОХОДЫ

До начала, или в процессе, строительства или создания объекта основных средств могут возникать различные связанные операции.

Например, компания может получить определенный доход, используя строительную площадку в качестве автомобильной стоянки в период до начала строительства.

Доходы и расходы от связанных операций учитываются в отчете о прибылях и убытках и включаются в соответствующие доходы и расходы.

АКТИВЫ, ПРОИЗВЕДЕННЫЕ КОМПАНИЕЙ

Стоимость активов, произведенных компанией, определяется на основе тех же принципов, что и при приобретении активов. Если компания производит аналогичные активы для продажи в ходе своей обычной деятельности, стоимость актива обычно равна стоимости его производства для продажи.

Любая внутренняя прибыль, возникающая в результате производства при расчете стоимости таких активов, исключается.

Затраты сырья, заработной платы или других ресурсов, превышающие необходимую величину, не включаются в стоимость актива.

МСФО (IAS) 23 *Затраты по займам* устанавливает условия включения расходов по выплате процентов в балансовую стоимость актива, произведенного компанией.

Вы можете попробовать ответить на вопросы 1-15 в конце Пособия.

РАСЧЕТ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Фактическая себестоимость – это эквивалент цены объекта основных средств при единовременной оплате денежными средствами на дату его признания в качестве актива. Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий принятый при обычных условиях кредитования, разница между эквивалентом цены в случае единовременной оплаты и суммарными выплатами учитывается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении всего срока

кредита, если только она не учитывается в качестве затрат по займам в балансовой стоимости актива в соответствии с МСФО (IAS) 23.

ПРИМЕР Расчет фактической стоимости основного средства

Вы можете приобрести здание за \$1млн. при условии единовременной оплаты или купить его в рассрочку на три года за \$1,3млн. При любом варианте оплаты стоимость здания будет равна \$1млн. При использовании первого варианта оплаты, (см. выше), дополнительные \$0,3млн. будут учитываться в качестве процентов.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$1 млн	
Кредиторская задолженность	ББ		\$1 млн
<i>Отражение цены приобретения здания при единовременной оплате</i>			
Расходы на выплату процентов	ОПУ	\$0,1 млн	
Кредиторская задолженность (Проценты к уплате)	ББ		\$0,1 млн
<i>Сумма годового процента</i>			

Объект, или группа объектов, основных средств может приобретаться в обмен на неденежный (немонетарный) актив или комбинацию денежного (монетарного) и неденежного активов. Эта система учета будет использоваться для бартерных сделок по основным средствам.

Стоимость такого объекта (группы объектов) основных средств оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда

- (1) валютным операциям не хватает коммерческого содержания; или
- (2) нет надежной оценки справедливой стоимости ни полученного актива, ни отданного актива

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 Обмен активами

Вы обмениваете \$1млн. и самолет стоимостью \$4млн. на здание, балансовая стоимость которого составляет \$4млн. (по учетным записям другой стороны). Если здание не может быть оценено по справедливой стоимости, оно должно учитываться по стоимости в \$5млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (здание)	ББ	\$5 млн	
Денежные средства	ББ		\$1 млн
Основные средства (самолет)	ББ		\$4 млн
Обмен самолета и денежных средств на здание			

Себестоимость объекта основных средств, имеющегося у арендатора на правах финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО 17 (IAS) *Аренда*.

Балансовая стоимость основных средств может быть уменьшена на сумму полученных правительственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 *Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи*.

5 Последующая оценка

Компания должна выбрать один из двух методов учета, по фактической стоимости или по переоцененной стоимости, и применять одинаковую учетную политику ко всем основным средствам, относящимся к определенному классу основных средств.

УЧЕТ ПО ФАКТИЧЕСКОЙ СТОИМОСТИ

Объект основных средств учитывается по его фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

УЧЕТ ПО ПЕРЕОЦЕНЕННОЙ СТОИМОСТИ

Объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, может учитываться по переоцененной стоимости (справедливой стоимости) за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость не отличалась существенно от справедливой стоимости на отчетную дату.

Справедливая стоимость земли и зданий обычно определяется профессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыночных цен.

Справедливой стоимостью станков и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки.

Если информация о рыночной стоимости отсутствует, справедливая стоимость определяется путем оценки. Например:
текущая стоимость будущих доходов
или
восстановительная стоимость за вычетом амортизации

Чем выше нестабильность рынка, тем чаще должны проводиться переоценки.

Если балансовая стоимость сильно отличается от справедливой стоимости, требуется проведение переоценки.

Некоторые объекты основных средств требуют ежегодной переоценки вследствие частного изменения их справедливой стоимости.

Для основных средств частые переоценки не требуются. Обычно основные средства переоцениваются каждые 3-5 лет, за исключением инвестиционной собственности (см. МСФО (IAS)), для которой частые переоценки являются обычной практикой.

АМОРТИЗАЦИЯ

Когда производится переоценка объекта основных средств, вся накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов, каждый из которых приводит к тому, что чистая балансовая стоимость объекта становится равной его переоцененной стоимости:

- (1) Амортизация переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива.

Балансовая стоимость актива после переоценки равняется его переоцененной стоимости.

Этот метод часто используется, когда актив переоценивается до остаточной восстановительной стоимости путем индексирования.

- (2) Амортизация списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива.

Чистая балансовая стоимость переоценивается до переоцененной стоимости актива.

Этот метод часто используется для зданий.

ПРИМЕР Пропорциональная переоценка амортизации
Станок первоначально стоил \$6.000, на него была начислена амортизация в размере \$1.000, чистая балансовая стоимость составила \$5.000. Станок был переоценен путем применения общего индекса цен. Индекс цен вырос на 25% с момента приобретения станка. Таким образом, новая стоимость составила \$7.500 ($6.000 \times 125\%$), амортизация \$1.250 ($1.000 \times 125\%$) и, соответственно, балансовая стоимость - \$6.250.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	1.500	
Амортизация	ББ		250
Капитал – Резерв переоценки	ББ		1.250
<i>Переоценка станка</i>			

ПРИМЕР Списание амортизации

2. Здание стоило \$5млн., на него была начислена амортизация в размере \$2млн., чистая балансовая стоимость составила \$3млн. Чистая балансовая стоимость здания в результате переоценки составит \$6млн.

Это может быть отражено двумя альтернативными способами:

	Первый	Второй
Значение валовой балансовой стоимости в результате переоценки	\$10 млн	\$6 млн
Амортизация	\$4 млн	\$0
Чистая балансовая стоимость	\$6 млн	\$6 млн

Первый способ

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$5 млн	

Накопленная амортизация	ББ		\$2 млн
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$3 млн
<i>Переоценка здания (по первому способу)</i>			

Второй способ

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$1 млн	
Накопленная амортизация	ББ	\$2 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$3 млн
<i>Переоценка здания со списанием амортизации, начисленной до переоценки (по второму способу)</i>			

ПЕРЕОЦЕНКА ПО КЛАССАМ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Если производится переоценка какого-либо объекта основных средств, то переоценке подлежит весь класс основных средств, к которому этот объект относится.

Класс – это группа активов, аналогичных по характеру и назначению.

Ниже приведены типичные примеры разных классов основных средств:

- (1) земля;
- (2) земля и здания;
- (3) оборудование;
- (4) суда;
- (5) самолеты;
- (6) автотранспортные средства;
- (7) офисная мебель; и
- (8) оргтехника.

Переоценка объектов основных средств в рамках одного класса производится одновременно (или не производится вовсе), чтобы избежать избирательной переоценки активов, а также представления в отчетности статей, являющихся суммой основных средств, оцененных по разным оценкам.

Класс активов может переоцениваться по скользящему графику при условии, что переоценка производится в течение короткого времени, а результаты постоянно обновляются.

ПРИМЕР Скользящая переоценка

Вы являетесь собственником различных офисных помещений. Вы решаете проводить их переоценку каждые три года.

Переоценки могут проводиться либо единовременно по всем помещениям, либо каждый год можно переоценивать по одной трети стоимости принадлежащей Вам собственности.

УВЕЛИЧЕНИЕ БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ

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

ПРИМЕР Увеличение балансовой стоимости

Ваша фабрика, балансовая стоимость которой составляла \$15млн., была переоценена в \$17млн. Прирост в размере \$2млн. увеличивает счета капитала, резерв переоценки кредитуются.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$2 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$2 млн
<i>Переоценка фабрики</i>			

Однако увеличение балансовой стоимости актива должно учитываться в качестве дохода, а не в составе резерва на переоценку, в том случае, если оно компенсирует уменьшение балансовой стоимости того же актива, признанное ранее как расход.

ПРИМЕР Снижение предыдущей переоценки

Ваша фабрика имеет балансовую стоимость \$20млн. Она была уценена до \$19млн. Уменьшение в размере \$1млн. признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Накопленная амортизация	ББ		\$1 млн
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$1 млн	
<i>Переоценка фабрики в первом году</i>			

В результате переоценки фабрики, проведенной во втором году, она оценена в \$23млн. Прирост в размере \$1 млн. признается в отчете о прибылях и убытках. Оставшиеся \$3 млн. прироста кредитуются прямо на счета капитала в качестве резерва переоценки, минуя отчет о прибылях и убытках.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$3 млн	
Накопленная амортизация	ББ	\$1 млн	
Расходы на амортизацию	ОПУ		\$1 млн
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$3 млн
<i>Переоценка фабрики во втором году</i>			

УМЕНЬШЕНИЕ БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ

Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, это уменьшение учитывается в отчете о прибылях и убытках.

ПРИМЕР Увеличение балансовой стоимости актива с последующим ее уменьшением

Балансовая стоимость фабрики составляла \$10 млн. Она была переоценена до \$12 млн. Прирост в размере \$2 млн. относится в кредит счетов капитала в качестве резерва на переоценку.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$2 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$2 млн
<i>Переоценка фабрики в первом году</i>			

При последующей переоценке фабрика оценивается в \$7 млн. Уменьшение в размере \$2 млн. проводится за счет ранее созданного резерва переоценки. Оставшиеся \$3 млн. уменьшения признаются в качестве расхода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Капитал – Резерв переоценки	ББ	\$2 млн	
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$3 млн	
Основные средства	ББ		\$5 млн
<i>Последующая переоценка фабрики во втором году</i>			

СПИСАНИЕ АКТИВА

Положительный результат переоценки актива, включенный в раздел "Капитал", может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли при продаже актива.

ПРИМЕР Списание актива

Стоимость Вашего завода составляет \$22 млн. Согласно переоценке стоимость составила \$28 млн. Разница в размере \$6 млн. относится на резерв переоценки.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$6 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$6 млн
<i>Переоценка завода</i>			

Завод продается за \$30 млн. \$2 млн. отражается как доход в отчете о прибылях и убытках. \$6 млн. относится на счет нераспределенной прибыли и не отражается в отчете о прибылях и убытках.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Денежные средства	ББ	\$30 млн	
Основные средства	ББ		\$28 млн
Прибыль от продажи завода	ОПУ		\$2 млн
<i>Учет продажи завода</i>			
Капитал – Резерв переоценки	ББ	\$6 млн	
Капитал – Нераспределенная прибыль	ББ		\$6 млн
<i>Перенос средств со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли</i>			

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АКТИВА – ПЕРЕНОС ЧАСТИ СРЕДСТВ НА СЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ

В период эксплуатации актива, некоторая часть резерва на переоценку может быть перенесена на счет нераспределенной прибыли.

Размер перенесенных средств определяется разницей между остаточной стоимостью до и после переоценки.

Перенос средств со счета резерва на переоценку на счет нераспределенной прибыли не отражается в отчете о прибылях и убытках.

(Переоценка может привести к необходимости корректировки отложенного налогообложения. Корректировки поясняются в учебном пособии по МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль.)

ПРИМЕР Перенос части средств на счет нераспределенной прибыли

Стоимость Вашего завода составляла \$60 млн. Он амортизируется в течение 20 лет. В результате переоценки его стоимость составила \$80 млн. Прирост стоимости в размере \$20 млн. относится в кредит счета резерва переоценки.

	ОПУ/Б	Дт	Кт
Основные средства	ББ	\$20 млн	
Капитал – Резерв переоценки	ББ		\$20 млн
<i>Учитывается переоценка стоимости завода.</i>			

Амортизация (5%) в абсолютном выражении увеличилась до \$4 млн. в год. Соответствующая сумма ежегодно отражается в отчете о прибылях и убытках.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Накопленная амортизация	ББ		\$4 млн
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$4 млн	
<i>Годовые амортизационные отчисления</i>			

Ежегодно \$1 млн. прироста стоимости (5%), образованного в результате переоценки, может переноситься со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли, не отражаясь в отчете о прибылях и убытках. (Амортизация в результате переоценки составила \$4 млн., до переоценки - \$3 млн.). Фактически, в данном случае происходит перенос \$1 млн. со счета резерва, не подлежащего распределению (резерва на переоценку) на счет резерва, подлежащего распределению (нераспределенная прибыль).

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Капитал – Резерв переоценки	ББ	\$1 млн	
Нераспределенная прибыль	ББ		\$1 млн
<i>Ежегодный перенос со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли</i>			

Попробуйте решить задания 16-28, которые находятся в конце данного учебного пособия.

6 Амортизация

ПРИЗНАНИЕ АКТИВОВ ПО ЧАСТЯМ

Актив может учитываться по частям, амортизация каждой из которых начисляется отдельно.

ПРИМЕР

Самолет: корпус и двигатели самолета амортизируются отдельно.

Для расчета амортизации части, имеющие одинаковые сроки полезной службы, могут быть сгруппированы.

ПРИМЕР

Если корпус и двигатели самолета имеют одинаковые сроки полезной службы, их можно амортизировать в качестве одного актива.

Если какая-то часть амортизируется отдельно, то остальные части также должны амортизироваться.

Части, которые в отдельности являются незначительными, могут быть сгруппированы в целях начисления амортизации.

ПРИМЕР

Ваша авиакомпания учитывает корпус, двигатели, механику и сидения в качестве отдельных объектов основных средств. Остальные объекты, являющиеся конструктивными частями самолета, могут быть выделены в особые группы и амортизироваться в течение срока их полезной службы.

Амортизационные отчисления за период учитываются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках.

АКТИВЫ, УЧАСТВУЮЩИЕ В ПРОИЗВОДСТВЕ ДРУГИХ АКТИВОВ

В случае использования активов для производства других активов, их амортизационные отчисления составляют часть стоимости другого актива и включаются в стоимость последнего.

Например, амортизация завода и оборудования включается в затраты основного производства (см. МСФО (IAS) 2).

ПРИМЕР

Вы покупаете оборудование для тестирования продукции за \$100.000. Вы предполагаете, что за срок полезной службы данное оборудование сможет протестировать 20.000 единиц продукции. Ликвидационная стоимость оборудования равна нулю.

При тестировании одной единицы продукции происходит амортизация в размере \$5. Амортизация включается в стоимость запасов продукции. Затем она переводится на счет себестоимости продаж после продажи продукции.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Запасы – амортизация (при тестировании)	ББ	5	
Накопленная амортизация	ББ		5
<i>Амортизация единицы продукции во время тестирования</i>			
Себестоимость продаж	ОПУ	2.500	
Запасы	ББ		2.500
<i>Затраты на тестирование проданных 500 единиц включаются в себестоимость продаж</i>			

Аналогичным образом амортизация объектов, используемых для опытно-конструкторской работы, может включаться в стоимость нематериального актива, учитываемого по МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы.

АМОРТИЗИРУЕМАЯ СУММА И ПЕРИОД АМОРТИЗАЦИИ

Амортизация основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

Остаточная стоимость и срок полезной службы основного средства могут пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года и при этом любые изменения будут учитываться в качестве изменения в учетной оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки.

ПРИМЕР Пересмотр стоимости активов

Ваши самолеты амортизируются в течение 10 лет. Ликвидационная стоимость каждого из них составляет \$2 млн.

Из практики срок полезной службы самолета составляет 12 лет, но при этом его ликвидационная стоимость снижается до \$0,8 млн.

Ваше руководство пользуется услугами консультантов, и принимает во внимание отраслевые особенности при определении периода амортизации и ликвидационной стоимости.

Пересмотр стоимости активов должен учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 (см. учебное пособие по МСФО (IAS) 8).

Амортизация учитывается даже в том случае, когда справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость. Амортизация не начисляется, когда ликвидационная стоимость актива превышает его балансовую стоимость.

ПРИМЕР Справедливая стоимость > балансовая стоимость

Балансовая стоимость актива составляет \$4 млн.

Справедливая стоимость составляет \$5 млн.

Амортизация актива продолжается.

(Актив может быть переоценен по справедливой стоимости, если все активы данной категории переоцениваются.)

ПРИМЕР Справедливая стоимость = балансовая стоимость

Балансовая стоимость вашего актива составляет \$3 млн.

Ликвидационная стоимость также составляет \$3 млн.

Амортизация не будет начисляться.

Ремонт и техническое обслуживание актива не отменяет необходимость его амортизации.

ПРИМЕР Техническое обслуживание

Ваш отель имеет программу технического обслуживания и модернизации для поддержания его стоимости. Тем не менее, здание отеля должно амортизироваться.

(Оно может переоцениваться для учета стоимости усовершенствований, только если они обеспечивают увеличение справедливой стоимости отеля.)

ЛИКВИДАЦИОННАЯ СТОИМОСТЬ

Ликвидационная стоимость является остаточной стоимостью актива по окончании срока его полезной службы. Первоначально ликвидационная стоимость определяется в начале срока полезной службы актива на основе экономически обоснованного решения.

Величина амортизации определяется после вычитания из первоначальной стоимости актива его ликвидационной стоимости.

ПРИМЕР Ликвидационная стоимость

Стоимость транспортного средства составляет \$20.000. Вы продадите его через 4 года. Ликвидационная стоимость составляет \$8.000.

Величина амортизации составляет \$12.000 (\$20.000-\$8.000).

Амортизационные начисления составляют \$3.000 (\$12.000/4) в год

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	20.000	
Денежные средства	ББ		20.000
<i>Приобретение транспортного средства</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	3.000	
Накопленная амортизация	ББ		3.000
<i>Годовая амортизация</i>			

Часто ликвидационная стоимость актива бывает незначительной, а следовательно, несущественной при расчете суммы амортизации.

Ликвидационная стоимость актива может стать равной или превышающей балансовую стоимость актива.

В таком случае амортизационные начисления не производятся, пока ликвидационная стоимость основного средства превышает его балансовую стоимость.

ПРИМЕР Увеличение остаточной стоимости

Стоимость автомобиля составляет \$20.000. Вы продадите его через 4 года. Рассчитанная ликвидационная стоимость составляет \$8.000. Амортизационные отчисления составляют \$3.000 в год.

В конце третьего года балансовая стоимость автомобиля составляет \$11.000. Ликвидационная стоимость увеличилась до \$9.000 в силу увеличения цен на подержанные автомобили.

Амортизационные отчисления за четвертый год уменьшаются с \$3.000 до \$2.000, в конце четвертого года балансовая стоимость равняется ликвидационной стоимости \$9.000.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	2.000	
Накопленная амортизация	ББ		2.000
<i>Амортизация за четвертый год</i>			

За исключением случаев, когда ликвидационная стоимость актива гарантирована, ликвидационная стоимость будет иметь только прогнозное значение суммы, которую получит предприятие, когда оно ликвидирует актив.

Чем выше ликвидационная стоимость, тем меньше будут затраты предприятия по амортизационным отчислениям. Если оценочная ликвидационная стоимость слишком высока, это приведет к убыткам при ликвидации и завышенной прибыли в периоды, предшествующие ликвидации.

В том случае, когда основные средства представляют существенную часть структуры активов, например, в случае с предприятиями, которые арендуют основные средства, точность ликвидационной стоимости является ключевым фактором для получения точных результатов.

АМОРТИЗАЦИЯ – НАЧАЛО И ОКОНЧАНИЕ НАЧИСЛЕНИЯ

Амортизация актива начинается с момента, когда актив может быть использован по назначению, т.е. когда он находится в месте и в условиях, необходимых для того, чтобы этот актив мог работать в порядке, предусмотренным руководством.

Амортизация актива прекращается на более раннюю дату, когда

- (1) актив классифицируется как «предназначенный для продажи» (или включается в группу ликвидации, которая классифицируется как предназначенная для продажи) – см. МСФО (IAS) 5 и
- (2) на дату, когда прекращается признание актива (актив списывается с баланса) или полностью амортизируется.

Амортизация не прекращается, когда актив становится неиспользуемым, или изымается из активного использования за исключением случаев, когда актив полностью амортизируется, или выбран метод амортизации в зависимости от объема производства.

Временной метод

ПРИМЕР Временной метод
Кондиционер стоит \$200.000. Согласно оценкам, срок его полезной службы составляет 5 лет, ликвидационная стоимость равна нулю. Величина амортизации составляет \$40.000 в год. Завод закрыт на 4 месяца для установки нового оборудования. Амортизация кондиционера продолжается в течение данного периода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	200.000	
Денежные средства	ББ		200.000
<i>Приобретение кондиционера</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	40.000	
Накопленная амортизация	ББ		40.000
<i>Начисление годовой амортизации независимо от факта использования основного средства</i>			

Метод объема производства

Согласно этому методу амортизация не начисляется в случае, когда отсутствует производство.

ПРИМЕР Метод объема производства
Вы покупаете оборудование для тестирования продукции сезонного производства за \$100.000. Согласно Вашей оценке оно сможет протестировать 20.000 единиц продукции в течение срока его полезной службы. Ликвидационная стоимость оборудования равна нулю. После каждого тестирования оборудование амортизируется на \$5. За отчетный период тестируются 3.200 единиц.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	100.000	
Денежные средства	ББ		100.000
<i>Приобретение оборудования</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	16.000	
Накопленная амортизация	ББ		16.000
<i>Начисление амортизации за 3.200 единиц продукции</i>			

ПРИМЕР Метод объема производства

По аварийным причинам завод был закрыт на 4 месяца. Отсутствие производства означает отсутствие амортизации.

СРОК ПОЛЕЗНОЙ СЛУЖБЫ АКТИВА

Технический и коммерческий факторы, моральный износ (даже при отсутствии использования актива) часто снижают срок его полезной службы.

Ниже перечислены критерии, определяющие срок полезной службы актива:

1. ожидаемое использование актива, которое зависит от количества выпущенной продукции.
2. ожидаемый физический износ, который зависит от эксплуатационных факторов, таких как количество часов использования актива, ремонт и техническое обслуживание.
3. технический и моральный износ, возникающие в результате изменений или усовершенствований производства, а также в связи с изменением спроса на рынке продукции или объема предоставления услуг по активу.
4. юридические и тому подобные ограничения по использованию актива, такие как ограничения, связанные с безопасностью использования или с истечением срока сдачи актива в аренду.
5. Политика компании в отношении активов может определять их выбытие по истечении определенного времени.

Срок полезной службы актива определяется на основе взвешенного решения и основывается на опыте эксплуатации подобных активов.

ПРИМЕР Срок полезной службы актива

Ваш автомобиль стоит \$20.000. Вы продадите его через 4 года, или после того, как он проедет 150.000 км., в зависимости от того, что произойдет скорее. Ликвидационная стоимость оценивается в \$8.000. Срок эксплуатации автомобиля больше срока его полезной службы, установленного компанией. Изменение срока эксплуатации отразится на величине его ликвидационной стоимости.

Чем длиннее срок службы актива, тем большее количество лет он будет амортизироваться, и тем меньше будет ежегодная сумма амортизации.

Если расчетный срок службы слишком длинный, это приведет к убыткам при ликвидации и завышенным прибылям в периоды перед ликвидацией.

Вы можете попробовать ответить на вопросы 29-36 в конце учебного пособия**ЗЕМЛЯ И ЗДАНИЯ**

Земля и здания на ней являются разделяемыми активами, учет по ним осуществляется отдельно, даже если они приобретаются вместе.

С некоторыми исключениями, такими как каменоломни и участки, используемые для свалки, земля имеет неограниченный срок полезной службы и не подвергается амортизации.

Постройки имеют ограниченный срок полезной службы, и следовательно, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земли, на которой находятся постройки, не влияет на определение суммы амортизации постройки.

ПРИМЕР Земля и здания

Вы приобретаете земельный участок с постройкой. Стоимость приобретения (\$1,2 млн.) распределяется между землей (\$1 млн.) и постройкой (\$0,2 млн.). Вы амортизируете постройку в течение 20 лет, по \$10.000 каждый год. Земля не амортизируется.

В результате проведенной переоценки через 4 года после приобретения, стоимость земли составляет \$1.4 млн. Постройка продолжает амортизироваться исходя из ее стоимостной доли, установленной при приобретении, несмотря на сформированный резерв переоценки по земельному участку.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	\$1 млн	
Основные средства (постройка)	ББ	\$0,2 млн	
Денежные средства	ББ		\$1,2 млн
<i>Учет приобретения основных средств</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	10.000	
Накопленная амортизация	ББ		10.000
<i>Годовая амортизация постройки</i>			

СТОИМОСТЬ ЗЕМЛИ

Если стоимость приобретаемой земли включает стоимость демонтажа, сноса и реконструкции находящихся на ней объектов основных средств, то стоимость реконструкции, являющаяся частью стоимости земельного участка, амортизируется в течение периода получения экономических выгод, обусловленных произведенными затратами.

ПРИМЕР Амортизация земли не начисляется

Вы приобретаете участок земли для разработки месторождения. Стоимость участка составляет \$1 млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	\$1 млн	
Денежные средства	ББ		\$1 млн
<i>Приобретение земельного участка</i>			

Затраты на подготовку шахты к эксплуатации составляют \$0.1 млн., затраты на реконструкцию по окончании проекта составят \$0.3 млн.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	\$0,4 млн	
Денежные средства	ББ		\$0,1 млн
Резерв на реконструкцию	ББ		\$0,3 млн
<i>Подготовка к эксплуатации и резерв на реконструкцию земельного участка</i>			

Срок эксплуатации шахты составляет 20 лет, после чего земельный участок будет использоваться в другом качестве. Затраты на подготовку к эксплуатации и реконструкцию составляют \$0,4 млн. и должны быть амортизированы в течение 20-ти летнего срока полезной службы шахты.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Расходы на амортизацию	ОПУ	5.000	
Резерв на реконструкцию	ББ	15.000	
Накопленная амортизация	ББ		20.000
<i>Годовая амортизация в части затрат на подготовку к эксплуатации шахты и резерва на реконструкцию</i>			

Стоимость земельного участка (\$1 млн.) не должна амортизироваться, если она неизменна на протяжении всего периода эксплуатации шахты и составит \$1млн. после реконструкции.

В некоторых случаях сама земля может иметь ограниченный срок полезной службы, в силу чего она амортизируется тем способом, который отражает будущие экономические выгоды.

Если земля сдается в финансовую аренду, срок ее полезной службы ограничивается сроком аренды.

ПРИМЕРЫ Амортизация земли

Вы приобретаете участок земли для разработки месторождения. Стоимость его приобретения составляет \$1 млн.

Срок эксплуатации шахты составляет 10 лет, после чего стоимость земли станет равной нулю. При этом затраты на реконструкцию будут равны стоимости приобретенного участка.

Амортизируемая сумма, относящаяся к земле, - \$1 млн., должна быть списана в течение 10-ти летнего срока полезной службы шахты.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	\$1 млн	
Денежные средства	ББ		\$1 млн
<i>Приобретение земельного участка</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	\$0,1 млн	
Накопленная амортизация	ББ		\$0,1 млн
<i>Начисление амортизации земельного участка за один год</i>			

ПРИМЕРЫ Амортизация земли, сдаваемой в аренду

Вы берете в аренду земельный участок на 15 лет под разработку месторождения, с правом его последующего выкупа. Стоимость аренды составляет \$450.000. В течение первого года платеж по финансовой аренде составляет \$10.000. Участок должен амортизироваться в течение 15 лет.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	450.000	
Текущая часть кредиторской задолженности по финансовой аренде	ББ		10.000
Долгосрочная часть кредиторской задолженности по финансовой аренде	ББ		440.000

Учитывается аренда земельного участка			
Расходы на амортизацию	ОПУ	30.000	
Накопленная амортизация	ББ		30.000
Начисление амортизации за год (450.000 / 15)			

МЕТОДЫ АМОРТИЗАЦИИ

Применяемый метод амортизации отражает подход компании к определению участия актива в формировании будущих экономических выгод от его использования.

Примененный по отношению к активу метод амортизации должен пересматриваться по крайней мере один раз в конце каждого финансового года. При этом каждое существенное изменение в подходе к амортизации актива будет отражаться на используемом методе его амортизации. Такое изменение будет учитываться в качестве изменения бухгалтерских оценок в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Изменения в сроках полезной службы актива происходят часто и определяются до начала использования актива. Изменения в методах амортизации происходят редко.

На практике компания может применять ряд методов амортизации, включая прямолинейный метод, метод снижаемого остатка и метод объема производства.

Прямолинейный метод

Прямолинейный метод амортизации предполагает списание одинаковой части стоимости в течение всего срока полезной службы актива.

ПРИМЕР Прямолинейная амортизация
Ваш автомобиль стоит \$40.000. Вы продадите его через 4 года. Остаточная стоимость составляет \$16.000. Амортизационные начисления составляют \$6.000 в год (\$500 в месяц).

	ОПУ/ББ	Кт	Дт
Основные средства	ББ	40.000	
Денежные средства	ББ		40.000
Приобретение автомобиля			
Расходы на амортизацию	ОПУ	6.000	
Накопленная амортизация	ББ		6.000
Годовая амортизация по прямолинейному методу $(40.000 - 16.000) = 24.000 / 4 = 6.000$			

Метод снижаемого остатка

Использование метода снижаемого остатка приводит к снижению амортизационных отчислений по мере прохождения срока полезной службы и на более ранние периоды приходится большая доля расходов на амортизацию.

ПРИМЕР Метод снижаемого остатка

Вы покупаете оборудование за \$10.000. Оно имеет высокий риск морального устаревания. Вы амортизируете его до 50% следующим образом:

Год 1 \$5.000 (50% от 10.000)

Год 2 \$2.500 (50% от 5.000)

Год 3 \$1.250 (50% от 2.500)

Год 4 \$ 625 (50% от 1.250)

Метод объема производства

Использование данного метода приводит к формированию расходов на амортизацию исходя из ожидаемого объема использования актива или выпуска продукции.

ПРИМЕР Метод объема производства

Вы покупаете за \$100.000 оборудование для тестирования продукции сезонного производства. Вы рассчитываете, что за время полезной службы данное оборудование сможет протестировать 20.000 единиц продукции. Ликвидационная стоимость не предусмотрена.

После каждого тестирования начисляется амортизация в размере \$5. За период, в течение которого было выпущено 1.000 единиц продукции, амортизация составила \$5.000.

	ОПУ/ББ	Кт	Дт
Основные средства	ББ	100.000	
Денежные средства	ББ		100.000
Приобретение оборудования			
Расходы на амортизацию	ОПУ	5.000	
Накопленная амортизация	ББ		5.000
Начисление амортизации по 1.000 единиц продукции			

Выбранный метод амортизации будет отражать ожидаемый поток будущих экономических выгод. Далее метод применяется последовательно; исключения составляют случаи изменения ожидаемых экономических выгод от использования активов.

7 Обесценение

Для определения того, будет ли обесцениваться актив, применяется МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», в котором подробно описывается пересмотр балансовой стоимости, восстанавливаемой суммы и момент признания или прекращения признания убытка от обесценения.

В МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний» объясняется порядок учета убытка от обесценения, в отношении приобретаемых компаний.

КОМПЕНСАЦИЯ ЗА ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Компенсация от третьих сторон (например, страховые компании) за активы, которые были обесценены, потеряны или переданы, будет включена в состав доходов в отчете о прибылях и убытках, при появлении основания для получения компенсации.

ОТДЕЛЬНЫЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ОПЕРАЦИИ

Ниже представлены основные определения и условия для признания обесценения активов:

- (1) Обесценение объектов основных средств учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 36; Обесценением является уменьшение стоимости актива, находящегося в эксплуатации. Уменьшение стоимости может быть вызвано повреждением (например, автомобиль). Причиной обесценения может также быть появление более дешевого и производительного оборудования, что снижает справедливую стоимость оборудования, которое компания имеет в настоящий момент.
- (2) Прекращение признания объектов основных средств, выбывших или изъятых из обращения устанавливается МСФО (IAS) 16; Прекращение признания производится посредством списания актива. При этом учитывается любой доход или убыток, связанный с выбытием.
- (3) Компенсация от третьих сторон за активы, которые были обесценены, потеряны или переданы, будет включена в состав доходов в отчете о прибылях и убытках, при появлении основания для получения компенсации; основание для получения компенсации может возникать в случае, если государство проводит полную или частичную национализацию активов для строительства новой дороги на участке, где в данный момент находится постройка.
- (4) Стоимость покупки, реконструкции или строительства для замены объектов основных средств определяется МСФО (IAS) 16. Замена актива на новый учитывается в качестве нового актива. Происходит списание старого актива и отражение приобретения нового актива.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ (СПИСАНИЕ)

Прекращается признание балансовой стоимости актива происходит при:

- (1) выбытии; или
- (2) отсутствии ожидания экономических выгод от использования или выбытия актива.

Доходы или убытки, возникающие от прекращения признания актива, будут отражаться в отчете о прибылях и убытках при прекращении признания актива (если это не противоречит МСФО (IAS) 17, как например, при продаже или обратной аренде).

При этом доходы не включаются в выручку.

ПРИМЕР продажа с прибылью

В соответствии с учетной политикой Вашей компании, замена автомобилей производится каждые четыре года. Вы приобрели новый автомобиль за \$30.000. Согласно оценкам, \$16.000 – ликвидационная стоимость автомобиля.

Сумма амортизации составила $\$30.000 - \$16.000 = \$14.000$, амортизация за год - $\$3.500 (\$14.000 / 4 \text{ года})$.

В конце 4 года вы продаете автомобиль за \$18.000.

Вы учитываете доход в размере \$2.000 ($\$18.000 - \16.000) в отчете о прибылях и убытках

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Денежные средства	ББ	18.000	
Основные средства	ББ		30.000
Накопленная амортизация	ББ	14.000	
Доход от выбытия автомобиля	ОПУ		2.000
<i>Продажа автомобиля и получение прибыли в размере \$2.000</i>			

Выбытие может осуществляться разными способами (например, продажа, финансовый лизинг, дарение). При определении даты выбытия учитываются критерии, установленные МСФО (IAS) 18 «Выручка», для учета выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 «Аренда» применяется для учета выбытия в форме продажи и аренды.

Доход или убыток, возникающий при прекращении признания, является разницей между чистой стоимостью продаж и балансовой стоимостью.

Ожидаемый платеж при выбытии первоначально учитывается по справедливой стоимости.

Если платеж по объекту откладывается, компенсация учитывается первоначально в соответствии с первоначально предусмотренным денежным эквивалентом.

Разница между номинальной суммой компенсации и полученным денежным эквивалентом учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 18 как проценты к получению соответственно в доходах и дебиторской задолженности.

ПРИМЕР Справедливая стоимость выбытия

Автомобиль стоимостью \$30.000 полностью амортизируется до ликвидационной стоимости \$16.000. Выставляете его на продажу за \$18.000 или за \$19.000, если оплата произойдет спустя один год. Вы отражаете доход в размере \$2.000 ($\$18.000 - \16.000) в отчете о прибылях и убытках при любом методе оплаты.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Денежные средства	ББ	18.000	
Основные средства	ББ		30.000
Накопленная амортизация	ББ	14.000	
Доход от продажи автомобиля	ОПУ		2.000
<i>Продажа автомобиля</i>			

Если покупатель платит \$19.000 спустя 1 год, дополнительные \$1.000 учитываются в качестве процентов к получению.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Дебиторская задолженность	ББ	19.000	
Накопленная амортизация	ББ	14.000	
Основные средства	ББ		30.000
Доход от выбытия автомобиля	ОПУ		2.000
Процентный доход будущих периодов	ББ		1.000
<i>Продажа автомобиля</i>			
Денежные средства	ББ	19.000	
Дебиторская задолженность	ББ		19.000
Процентный доход будущих периодов	ББ	1.000	
Процентный доход	ОПУ		1.000
<i>Получение денежных средств и признание процентов</i>			

Вы можете попробовать ответить на вопросы 37-44 в конце учебного пособия

8 Раскрытие информации

Общая информация

Финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию для каждого класса основных средств:

- (1) оценки, используемые для определения балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;
- (2) используемые методы начисления амортизации;
- (3) применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- (4) балансовая стоимость до вычета накопленной амортизации и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода; и
- (5) расшифровки балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, включающие:
 - (i) поступление;
 - (ii) выбытие;
 - (iii) приобретения путем объединения компаний;
 - (iv) увеличение или уменьшение балансовой стоимости активов, возникающие в результате переоценок и убытков от обесценения, признанных или компенсированных непосредственно на счете капитала, согласно МСФО (IAS) 36;
 - (v) убытки от обесценения, учтенные в отчете о прибылях и убытках, согласно МСФО (IAS) 36;
 - (vi) убытки от обесценения, компенсированные в отчете о прибылях и убытках, согласно МСФО (IAS) 36;
 - (vii) амортизацию;
 - (viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности из функциональной валюты в другую валюту, используемую для представления данных финансовой отчетности, включая пересчет операций в иностранной валюте в валюту отчетности отчитывающейся компании; и
 - (ix) прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- (1) ограничения прав собственности и стоимость основных средств, находящихся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- (2) сумму расходов, учтенных в стоимости активов в процессе их строительства;

- (3) сумму контрактных обязательств по приобретению основных средств; и
- (4) если это не раскрывается где-либо отдельно в отчете о прибылях и убытках, сумму компенсаций, полученных от третьих лиц за объекты, которые были обесценены, утрачены или переданы.

8.1 АМОРТИЗАЦИЯ

Выбор методов начисления амортизации и определение сроков полезной службы активов относятся к оценочным суждениям. Поэтому финансовая отчетность должна раскрывать выбранные методы начисления амортизации и принятые сроки полезной службы активов или нормы амортизации. Также следует раскрывать:

- (1) амортизацию, учтенную в отчете о прибылях и убытках или включенную в балансовую стоимость других активов, в течение отчетного периода; и
- (2) амортизацию, начисленную на конец периода.

УЧЕТНЫЕ ОЦЕНКИ

Согласно МСФО (IAS) 8 компания должна раскрывать характер и эффект изменений в учетных оценках, которые влияют на показатели финансовой отчетности в текущем периоде или могут оказать такое влияние в последующих отчетных периодах. Для основных средств такие раскрытия могут потребоваться в результате изменений в оценках, имеющих отношение к:

- (1) ликвидационной стоимости;
- (2) предполагаемым затратам на демонтаж и удаление объектов основных средств и затратам на восстановление площадки;
- (3) срокам полезной службы;
- (4) методам начисления амортизации.

ПЕРЕОЦЕНКА

Когда объекты основных средств учитываются по переоцененной стоимости, финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:

- (1) фактическую дату переоценки;
- (2) указание на факт привлечения независимого оценщика;
- (3) методы и основные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости объектов основных средств;
- (4) в какой степени справедливая стоимость объектов основных средств была определена на основе прямого соотношения с рыночными ценами на активном рынке, или на основе цен в

- недавно совершенных сделках между независимыми сторонами, или какие другие способы оценки применялись;
- (5) для каждого переоцененного класса основных средств: балансовая стоимость, которая учитывалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались по фактической стоимости; и
 - (6) доход от переоценки, отражающий изменения за период, и ограничения в распределении суммы переоценки между акционерами.

В соответствии с МСФО (IAS) 36 компания также должна раскрывать дополнительную информацию об основных средствах, подвергшихся обесценению.

Поощряется раскрытие компаниями следующей информации:

- (1) балансовая стоимость временно неиспользуемых основных средств;
- (2) валовая балансовая (первоначальная) стоимость полностью амортизированных, но еще используемых объектов основных средств;
- (3) балансовая стоимость объектов основных средств, использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия; и
- (4) при учете по фактической стоимости: справедливая стоимость основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

ПРИМЕР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

(из Иллюстративной корпоративной финансовой отчетности 2002 г., ПрайсвотерхаусКуперс)

Основные средства

Класс основных средств «Земля и здания» (за исключением инвестиционной собственности) в основном включает фабрики и офисные здания, которые учитываются по справедливой стоимости, за вычетом начисленной амортизации, на основе оценок, которые проводятся каждые три года внешними независимыми оценщиками.

Все другие основные средства оцениваются по первоначальной стоимости за вычетом амортизации.

Увеличение балансовой стоимости зданий в результате их переоценки, кредитуется на счета капитала в качестве резерва на переоценку по справедливой стоимости и других резервов в составе капитала.

Уменьшения, которые компенсируют предыдущие увеличения стоимости тех же самых активов, относятся на резерв переоценки и другие резервы; остальные суммы уменьшения признаются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках.

Каждый год разница между суммой амортизации, основанной на переоцененной балансовой стоимости актива (амортизация, отраженная в отчете о прибылях и убытках), и суммой амортизации, основанной на первоначальной стоимости актива, переносится из резерва на переоценку по справедливой стоимости и других резервов в нераспределенную прибыль.

Амортизация рассчитывается на основе прямолинейного метода путем списания первоначальной стоимости или переоцененной стоимости каждого актива до его остаточной стоимости в течение предполагаемого срока полезной службы этого актива, в частности:

Здания 25–40 лет

Станки и оборудование 10–15 лет

Оборудование и автотранспортные средства 3–8 лет

Земля не амортизируется.

Если балансовая стоимость актива оказывается выше его предполагаемой возмещаемой стоимости, она незамедлительно списывается до возмещаемой стоимости.

Прибыли и убытки, возникающие при выбытии объекта основных средств, определяются путем сравнения полученной суммы с балансовой стоимостью актива и включаются в операционную прибыль или убыток соответственно. При продаже переоцененных активов суммы, включенные в резерв переоценки по справедливой стоимости и другие резервы, переносятся в нераспределенную прибыль. Затраты на выплату процентов по займам, предназначенным для финансирования строительства основных средств, капитализируются в течение такого периода времени, который необходим для завершения строительства и подготовки актива для использования по назначению.

Остальные затраты по займам признаются в качестве расходов текущего периода.

Затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств признаются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках в течение тех периодов, в которых они возникли.

Стоимость капитального ремонта включается в балансовую стоимость актива, если у Группы есть уверенность в том, что будущие экономические выгоды от использования этого актива превысят первоначально рассчитанные нормативы его производительности. Стоимость капитального ремонта амортизируется в течение оставшегося срока полезной службы соответствующего основного средства.

9 Вопросы для самоконтроля (множественный выбор)

1. Ликвидационная стоимость – это:

1. Стоимость утильсырья/лома.
2. Чистая денежная сумма, которую компания может получить при продаже актива в конце срока его полезной службы.
3. Валовая денежная сумма, которую компания может получить при продаже актива в конце срока его полезной службы.

2. Срок полезной службы актива относится:

1. Ко всему периоду, на протяжении которого актив доступен для использования любым количеством собственников.
2. К периоду, на протяжении которого актив доступен для использования компанией.
3. Среднее между 1 и 2.

3. Запасные части и оборудование для обслуживания обычно учитываются как:

1. Расходы, которые признаются в отчете о прибылях и убытках на момент покупки.
2. Запасы.
3. Отдельный класс основных средств.

4. Основные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если:

1. Ожидается, что они будут использоваться компанией в течение более чем одного периода.
2. Компания ведет бизнес в нефтяной промышленности.

3. Стоимость этих запасных частей составляет более 20% стоимости оборудования, для обслуживания которого они предназначены.

5. Незначительные по отдельности активы, такие как шаблоны, инструменты и штампы, могут:

1. Не учитываться.
2. Относиться на текущие расходы.
3. Объединяться для учета в качестве одного актива.

6. Затраты на текущий ремонт и обслуживание обычно:

1. Капитализируются.
2. Признаются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения.
3. Учитываются как расходы будущих периодов.

7. Когда затраты на проведение основных технических осмотров (например, самолетов) капитализируются:

1. Они должны отражаться в отчетности в качестве отдельного актива.
2. Остаточная стоимость предыдущего техосмотра должна списываться.
3. Требуется незамедлительно уведомить об этом совет директоров компании.

8. Когда затраты на проведение основных технических осмотров (например, самолетов) капитализируются, а данных о стоимости первого техосмотра не существует:

1. Никакие вычеты из балансовой стоимости актива не производятся.
2. Необходимо использовать оценочные данные для стоимости первого техосмотра.
3. Надо вычесть из балансовой стоимости актива стоимость нового техосмотра.

9. Элементами затрат являются:

- i. покупная цена;
- ii. любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место его предполагаемого использования;
- iii. первоначальная оценка стоимости демонтажа и удаления актива;

iv. накладные расходы отдела закупок, связанные с приобретением актива.

1. i-iv
2. i-iii
3. i-ii
4. i

10. Затраты, напрямую связанные с приобретением актива, включают:

- i. затраты на содержание персонала, работа которого напрямую связана со строительством или приобретением объекта основных средств;
- ii. затраты на подготовку площадки;
- iii. первичные затраты на доставку и разгрузку;
- iv. затраты на установку и монтаж ;
- v. затраты на пробный пуск, за вычетом чистых поступлений от пробных образцов товара, или иных доходов;
- vi. затраты на профессиональные услуги;
- vii. затраты на открытие нового производственного объекта;
- viii. затраты на запуск нового продукта или услуги (включая затраты, связанные с рекламой и продвижением продукта/услуги на рынок);
- ix. затраты на ведение бизнеса в новом месте или с новым классом клиентов (включая затраты на обучение персонала);
- x. административные и другие накладные расходы.

1. i-x
2. i-vii
3. v-x
4. i-vi

11. Признание затрат (которые должны капитализироваться) прекращается:

1. С окончанием отчетного периода.
2. Когда объект находится на месте и используется по назначению.
3. После выхода на полную производственную мощность.

12. Следующие затраты

- (i) затраты, связанные с вводом в эксплуатацию готового для использования по назначению объекта основных средств, или затраты, связанные с выходом на полную мощность;
- (ii) операционные убытки на начальном этапе, связанные с недостаточным спросом на новую продукцию; и
- (iii) затраты на перемещение или реорганизацию производственного направления, или всей деятельности, компании.

должны учитываться как:

1. непредвиденные или чрезвычайные расходы;
2. (капитализироваться как) основные средства;
3. расходы текущего периода.

13. Сопутствующие доходы и расходы (такие как использование строительной площадки в качестве временной автомобильной стоянки) должны:

1. Капитализироваться в балансовой стоимости актива.
2. Признаваться в отчете о прибылях и убытках.
3. Игнорироваться.

14. Внутренняя прибыль, полученная компанией при самостоятельном производстве актива, должна:

1. Исключаться из балансовой стоимости актива.
2. Амортизироваться в течение срока полезной службы актива.
3. Включаться в балансовую стоимость актива.

15. Сверхнормативные затраты сырья, заработной платы или других ресурсов, возникшие при производстве актива, должны:

1. Капитализироваться.
2. Признаваться в качестве расходов отчетного периода.
3. Учитываться в качестве расходов будущих периодов.

16. Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, любая дополнительная оплата сверх цены актива учитывается как:

1. Стоимость основных средств.
2. Затраты по займам.
3. Затраты на ремонт и техническое обслуживание.

17. Когда один или несколько активов обмениваются на новый актив, новый актив оценивается по:

1. Стоимости замещения имущества.

2. Справедливой стоимости.
3. Остаточной стоимости.

18. Если при обмене активами, приобретаемый актив не может быть оценен по справедливой стоимости:

1. Он оценивается по стоимости обмениваемого актива.
2. Он оценивается по ликвидационной стоимости.
3. Актив не может капитализироваться.

19. Компания может выбрать в своей учетной политики либо метод учета по фактической стоимости либо по переоцененной стоимости. Выбранный метод учета должен применяться к:

1. Всем основным средствам.
2. Целому классу основных средств.
3. Большинству объектов основных средств.

20. При учете по фактической стоимости актив учитывается по:

1. Фактической стоимости.
2. Фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации.
3. Фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

21. Можно ли оценить справедливую стоимость актива при учете по переоцененной стоимости, если подтвержденные данные о рыночной стоимости аналогичного актива отсутствуют?

1. Нет.
2. Да. Если актив является специфическим и продажи аналогичных активов редки, то справедливая стоимость актива оценивается по текущей стоимости будущих доходов или по восстановительной стоимости за вычетом амортизации.
3. Да. Если актив является специфическим и продажи аналогичных активов редки, то справедливая стоимость актива оценивается путем индексации.

22. Переоценки должны проводиться:

1. Ежегодно.
2. Каждые 3-5 лет.
3. В зависимости от изменений в справедливой стоимости активов.

23. Когда производится переоценка объекта основных средств, накопленная на дату переоценки амортизация:

- (1) Переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива с тем, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки равнялась его переоцененной стоимости.
- (2) Списывается против валовой балансовой стоимости актива, при этом чистая величина переоценивается до переоцененной стоимости актива.
- (3) Либо (1), либо (2).

24. Примерами разных классов основных средств являются:

- (i) земля;
- (ii) земля и здания;
- (iii) оборудование;
- (iv) суда;
- (v) самолеты;
- (vi) автотранспортные средства;
- (vii) офисная мебель;
- (viii) оргтехника;
- (ix) канцтовары.

1. i-v
2. vi-ix
3. i-viii
4. i-ix

25. Класс активов может переоцениваться по скользящему графику при условии, что:

1. Переоценка производится в течение короткого времени, а результаты постоянно обновляются.
2. Переоценивается только один класс активов.
3. Это отражается в бухгалтерском балансе.

26. Если балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение:

1. Признается в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках.
2. Относится на счет капитала в качестве резерва на переоценку путем отражения в отчете о прибылях и убытках.
3. Кредитуется прямо на счет капитала в качестве резерва на переоценку, без отражения в отчете о прибылях и убытках.

27. Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки и до этого не был создан резерв переоценки данного актива, это уменьшение:

1. Капитализируется.
2. Признается в качестве расходов текущего периода.
3. Признается в качестве чрезвычайных или непредвиденных расходов.

28. Перенос средств со счета резерва переоценки в Капитале на счет нераспределенной прибыли разрешается:

1. Только при выбытии актива.
2. При выбытии актива, и в каждом периоде, является разницей между амортизационными начислениями на сумму, полученную в результате переоценки и амортизацией на сумму фактической стоимости.
3. При наличии чистого убытка.

29. Амортизационные начисления за период учитываются:

1. Только в отчете о прибылях и убытках.
2. Как исключительные статьи.
3. В отчете о прибылях и убытках, или в качестве части стоимости другого актива (такого как запасы).

30. Изменения в сроках полезной службы актива должны:

1. Учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.
2. Немедленно признаваться в качестве расхода.
3. Отражаться в бухгалтерском балансе.

31. Балансовая стоимость актива составляет \$10. Его справедливая стоимость составляет \$12 .

Продолжается ли амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы актива.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

32. Балансовая стоимость актива равна ликвидационной стоимости.

Продолжается ли амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы актива.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

33. Регулярное техническое обслуживание и ремонт поддерживают стоимость вашего отеля.

Продолжается ли амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы актива.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

34. Ликвидационная стоимость актива больше нуля.

Продолжается ли амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы, но из суммы амортизации вычитается величина ликвидационной стоимости.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

35. Амортизация может прекратиться, когда актив не используется.

1. Неверно.
2. Только при закрытии завода.
3. Только при применении метода объема производства.

36. При определении срока полезной службы актива учитывается:

- (i) Ожидаемое использование актива исходя из количества производимых изделий.
- (ii) Ожидаемый физический износ.
- (iii) Техническое и моральное устаревание.
- (iv) Юридические и другие подобные ограничения использования актива.
- (v) Процентные ставки.

1. i-ii
2. i-iii
3. i-iv
4. i-v

37. Земля и здания в качестве отдельных активов:

1. Могут продаваться отдельно.
2. Земля обычно имеет неограниченный срок полезной службы, а здания - нет.
3. Здания могут быть переоценены, а земля – нет.

38. Вы покупаете земельный участок со зданием. В результате переоценки стоимость земли удваивается.

Продолжается ли амортизация здания?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока его полезной службы.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

39. Если земля сдается в финансовый лизинг, происходит ли ее амортизация?

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы.
3. Только если имеется здание.

40. Может применяться ряд методов амортизации. Данные методы включают прямолинейный метод, метод снижаемого остатка и метод объема производства.

Выбор метода амортизации определяется следующими факторами:

1. Налоговое законодательство.
2. Самый низкий вариант стоимости.
3. Предполагаемая схема использования актива.

41. Компенсация от третьих сторон за активы, которые были обесценены, потеряны или переданы, будет включена в состав доходов:

1. При потере актива.
2. При появлении основания для получения компенсации
3. При получении денежных средств.

42. Прекращается признание балансовой стоимости актива (списание):

1. После выбытия.
2. Когда не ожидается получения экономических выгод от использования актива.
3. По любой из вышеперечисленных причин.

43. Доход от продажи актива учитывается в качестве:

1. Дохода в капитале.
2. Дохода в отчете о прибылях и убытках.
3. Выручки.

44. Доход или убытки, возникающие при продаже актива, являются:

1. Выручкой, полученной денежными средствами.
2. Чистой выручкой за минусом балансовой стоимости актива.

3. Чистой выручкой за минусом ликвидационной стоимости актива.

10 Вопросы с расчетами

1. Стоимость актива 80 единиц. Срок его полезной службы составляет 15 лет. Начисляется (прямолинейная) амортизация в размере 4 единицы в год. Какова ликвидационная стоимость актива?
2. Стоимость актива – 500.000. Он произведет 25.000 единиц. Какова амортизационная ставка единицы?
3. Вы отдаете самолет стоимостью 8 и денежные средства в размере 3 за здание. Какова стоимость здания, если справедливая стоимость не может быть оценена?
4. Денежные расходы на актив равны 200. Оплата этого же актива в кредит на пять лет = 275. Какова ставка годового процента?
5. После амортизации здания стоимостью 7.000 на 1.000, его чистая балансовая стоимость составила 6.000. После переоценки стоимость составила 10.000.

Это можно отразить одним из двух способов (пожалуйста, заполните таблицу):

	Способ 1	Способ 2
Оценка		
Амортизация		
Чистая балансовая стоимость		

6. Вы покупаете автомобиль за 40. Вы амортизируете его на 6 единиц в год. Через 5 лет вы продаете его за 8. Какова ваша прибыль или убыток после выбытия?

11 Ответы на вопросы (Множественный выбор)

Вопрос	Ответ
1.	2
2.	2
3.	2
4.	1
5.	3
6.	2
7.	2
8.	2
9.	2
10.	4
11.	2
12.	3
13.	2
14.	1
15.	2
16.	2
17.	2
18.	1
19.	2
20.	3
21.	2
22.	3

Вопрос	Ответ
23.	3
24.	3
25.	1
26.	3
27.	2
28.	2
29.	3
30.	1
31.	2
32.	1
33.	2
34.	2
35.	3
36.	3
37.	2
38.	2
39.	2
40.	3
41.	2
42.	3
43.	2
44.	2

12. Ответы на вопросы с расчетами

1. 20. $(80 - (15 \cdot 4) = 20)$
2. 20. $(500.000 / 25.000 = 20)$
3. 11. $(8 + 3 = 11)$
4. 15 $((275 - 200) / 5 \text{ лет} = 15)$

5.

	1 способ	2 способ
Оценка	11.667	10.000
Амортизация	1.667	0
Чистая балансовая стоимость	10.000	10.000

6. Балансовая стоимость = $40 - (6 \cdot 5) = 10$
Поступления от выбытия = 8

Убыток после выбытия = 2

Данный материал опубликован при поддержке Европейского Союза. Содержание публикации является предметом ответственности ЗАО ПрайсвотерхаусКуперс Аудит», АССА, ФБК и Агроконсалтинг и не отражает точку зрения Европейского Союза.