Амортизация основных средств в международных стандартах финансовой отчетности

Макаров А.Ю., финансист,
ООО «Бизнес Класс», г. Омск

Аннотация: Основным документом Международного комитета по стандартам финансовой отчетности, регламентирующим учет основных средств, является стандарт IAS 16 «Основные средства». Кроме того, учет основных средств неразрывно связан с положениями стандартов IAS 17 «Аренда», IAS 40 «Инвестиции в недвижимость», IAS 36 «Обесценение активов».

Для того чтобы признать объект основным средством, необходимо выполнение двух условий приведенных в п. 7 IAS 16: есть большая доля вероятности того, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды; себестоимость актива может быть надежно оценена.

Ключевые слова: амортизация; основные средства; финансовая отчетность; финансирование; бюджетирование.

Depreciation of fixed assets in the international standards financial reporting

Makarov A.Yu., Financier,
OOO "Business Class", Omsk city

Abstract: The main document of the International Committee on accounting standards governing the accounting of fixed assets, is the standard IAS 16 "fixed assets". In addition, fixed assets accounting is inextricably linked with the provisions of IAS 17 "leases", IAS 40 "Investment property", IAS 36 "Impairment of assets".

In order to recognize the object of the basic means, requires two conditions listed in paragraph 7 of IAS 16: there is a big share of probability that the company will gain associated with the asset's future economic benefits; the cost of the asset can be measured reliably.

Keywords: depreciation; fixed assets; financial reporting; financing; budgeting.

В свою очередь, под основным средством на основании п. 6 IAS 16 понимаются материальные активы, которые компания использует в производственном процессе, для сдачи в аренду, для административных целей, и кроме того, предполагается, что данный актив будет использоваться в течение более чем одного периода.

Незначительные активы могут быть объединены в отдельный актив, и к ним применяются те же критерии, что и к основным средствам, к их общей стоимости.

В некоторых случаях необходимо разделять актив на составляющие части и учитывать каждую часть отдельно, так как составные части объекта основных средств могут иметь разные сроки полезной службы или извлечение выгоды от использования отдельных частей происходит по различным схемам. В связи с этим требуется применение неодинаковых норм и методов амортизации.

Профессор Нечаев А.С. пишет, что объект основных средств, признанный в качестве актива, на основании п. 14 IAS 16 оценивается по фактической стоимости, в которую включаются покупная цена, импортные пошлины, не возмещаемые налоги и любые прямые затраты, непосредственно связанные с доведением объекта основных средств до рабочего состояния, такие как затраты на подготовку площадки, первичные затраты на доставку и разгрузку, затраты на установку, стоимость профессиональных услуг, за минусом скидок [1].

Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, фактическая стоимость равна цене покупки (п. 16 IAS 16). Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов на протяжении периода кредитования, если только она не капитализируется в соответствии с разрешенным альтернативным порядком учета, предусмотренным в п. 12 IAS 23, когда затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Такие затраты по займам капитализируются путем включения в стоимость актива при условии возможного получения компанией в будущем экономических выгод и если при этом затраты могут быть надежно измерены [2].

Административные, общие накладные расходы, расходы по вводу в эксплуатацию и другие подготовительные расходы не входят в стоимость актива, если они не являются необходимыми для приведения актива в рабочее состояние. Первичные операционные убытки, понесенные до достижения показателей эксплуатации основного средства, признаются как расход.

При производстве сверхнормативные затраты сырья, труда или других ресурсов, имевшие место при производстве актива, не включаются в его себестоимость. IAS 23 (пп. 7-12) ставит условия включения расходов по выплате процентов в стоимость основных средств: затраты по займам, в том числе расходы по выплате процентов, должны признаваться текущими расходами в полном объеме в период, к которому они относятся. В качестве альтернативного подхода возможна капитализация затрат по займам, т.е. включение их в себестоимость активов. Такое решение может быть принято, когда затраты непосредственно связаны с приобретением, созданием или производством активов, подготовка которых к запланированному использованию или продаже обязательно требует значительного времени.

Балансовая стоимость основных средств может быть уменьшена на сумму полученных правительственных субсидий в соответствии с п. 24 IAS 20 [3].

Правительственные субсидии, относящиеся к активам, в том числе и неденежные субсидии по справедливой стоимости, должны быть представлены в балансе либо путем отражения субсидии в качестве доходов будущего периода, либо путем ее вычитания для получения балансовой стоимости актива.

При обмене активами в соответствии с п. 22 IAS 16 объект основных средств может приобретаться в обмен на аналогичный актив, который имеет такую же справедливую стоимость, или в обмен на долю в аналогичном активе, но необходимо помнить, что по этой операции не признаются ни прибыль, ни убыток, так как стоимость нового актива принимается равной балансовой стоимости переданного актива. Справедливая стоимость полученного актива может свидетельствовать об обесценении переданного актива, следовательно, надо производить частичное списание стоимости переданного актива, и новый актив отражается по этой уменьшенной стоимости [4].

Пример. Объект основного средства может приобретаться в обмен или путем частичного обмена на объект основных средств другого типа или другой актив. Стоимость этого объекта определяется по справедливой стоимости полученного актива, которая, в свою очередь, равна справедливой стоимости обмениваемого актива, скорректированной на сумму уплаченных или полученных при обмене денежных средств или эквивалентов денежных средств.

ООО «АВС» приобрела трансформаторы для сварочных аппаратов у строительно-монтажного управления в обмен на поставку цемента. Сумма сделки по договору составила 100 000 р. Операция приобретения оборудования отражается проводками:

Приобретение трансформаторов для подстанции:

Дт «Основные средства» 100 000 р.

Кт «Расчеты с поставщиками» 100 000 р.

Операция расчета за поставленное оборудование отразится проводкой:

Расчет с контрагентом цементом со склада

Дт «Расчеты с поставщиками» 100 000 р.

Кт «Сырье и материалы» 100 000 р.

В случае обмена на аналогичный актив не признаются выручка, прибыли и убытки по этой операции, а стоимость нового актива принимается равной балансовой стоимости переданного актива.

Последующие затраты, позволяющие на основании п. 24 IAS 16 модифицировать объект основных средств, увеличивая срок его полезной службы, включая повышение его мощности, усовершенствование деталей и узлов машин, внедрение новых производственных процессов, признаются в качестве актива, так как они улучшают состояние актива, повышая его производительность, по сравнению с прошлой производительностью актива.

Затраты на ремонт и обслуживание основных средств признаются как расход по мере их возникновения.

Пример. Компания «ABC» приобрела комплект охранной сигнализации стоимостью 123 543 р. В него входят камеры наружного наблюдения со сроком эксплуатации три года и видеомониторы со сроком эксплуатации десять лет. При оприходовании этого комплекта видеокамеры и видеомониторы рассматриваются как обособленные объекты основных средств [5].

Приобретение видеомониторов:

Дт «Основные средства» 103 503 р.

Кт «Расчеты с поставщиками» 103 503 р.

Приобретение видеокамер наружного наблюдения:

Дт «Основные средства» 20 040 р.

Кт «Расчеты с поставщиками» 20 040 р.

При истечении срока эксплуатации видеокамер наружного наблюдения они должны быть списаны и заменены новыми.

Списана стоимость видеокамер наружного наблюдения:

Дт «Выбытие основных средств» 20 040 р.

Кт «Основные средства» 20 040 р.

Списана стоимость накопленной амортизации:

Дт «Накопленная амортизация по основным средствам» 20 040 р.

Кт «Выбытие основных средств» 20 040 р.

При последующей оценке основных средств используют два подхода: основной и допустимый альтернативный.

При основном подходе, который регламентируется п. 28 IAS 16, после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

При альтернативном подходе (п. 29 IAS 36) после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения,
накопленных впоследствии. Переоценка должна проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату. За исключением основных средств с незначительными изменениями справедливой стоимости, данные основных средств могут переоцениваться каждые три - пять лет.

При переоценке основных средств следует переоценивать накопленную амортизацию следующим образом: амортизация переоценивается заново пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета амортизации так, что после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости, списывается против балансовой стоимости актива до вычета амортизации, а чистая величина переоценивается.

При переоценки отдельного объекта основных средств, входящего в группу, переоценивается вся группа. Под группой основных средств

понимается объединение активов, которые аналогичны по виду и способу использования. В п. 35 IAS 16 представлены следующие группы основных средств: земля, земля и здания, оборудование, суда, самолеты, автотранспортные средства, мебель и прочие принадлежности, оборудование административных помещений [6].

Пример. ЗАО «ABC» владеет автомобилем стоимостью 100 000 р., накопленная амортизация по которому равна 50 000 р. После переоценки новая балансовая стоимость равна 150 000 / 100 000 · 50 000 = 75 000 р.

При проведении переоценки делаются следующие проводки:

Дооценка балансовой стоимости:

Дт «Основные средства» 50 000 р. = (150 000 – 100 000)

Кт «Добавочный капитал» 50 000 р.

Дооценка накопленной амортизации:

Дт «Добавочный капитал» 25 000 р. = (75 000 – 50 000)

Кт «Накопленная амортизация основных средств» 25 000 р.

Увеличение балансовой стоимости актива в результате переоценки на основании п. 37 IAS 16 отражается в отчетности в разделе «Капитал» под заголовком «Результат переоценки». Такое увеличение должно признаваться в качестве дохода в той степени, в какой оно компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода.

Уменьшение балансовой стоимости актива в результате переоценки на основании п. 38 IAS 16 признается в качестве расхода. Сумма уменьшений вычитается непосредственно из соответствующей статьи «Результат переоценки», но в пределах, в которых это уменьшение не превышает величину данной статьи в отношении того же самого основного средства.

Положительный результат переоценки, включенный в раздел «Капитал», может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли, когда он будет реализован. Списание данной суммы не отражается в отчете о прибылях и убытках.

Переоценка основных средств оказывает влияние на величину налога на прибыль, что рассматривается в п. 20 IAS 12 следующим образом: переоценка или иной пересчет актива по справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) за текущий период. В результате этого налоговая база актива корректируется, и временная разница не появляется. (Разница между балансовой суммой переоцененного актива и его налоговой базой составляет временную разницу и создает отложенное налоговое обязательство или требование.)

Амортизация по объектам основных средств начисляется методами, перечисленными в п. 47 IAS 16: метод равномерного начисления, методом уменьшаемого остатка и методом суммы изделий, которые выбираются на основе предполагаемой схемы получения экономических выгод. Амортизационные отчисления, получаемые на их основе, признаются расходом за исключением случаев, когда условиях экономические выгоды, заключенные в активе, используются компанией при производстве других активов. В этом случае амортизация составляет часть себестоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, износ производственного оборудования включается в затраты по переработке товарно-материальных запасов (см. пп. 10-12 IAS 2).

Амортизируемая сумма актива определяется путем вычитания ликвидационной стоимости актива, которая определяется компанией при постановке объекта на учет.

Амортизация начисляется на все объекты основных средств, перечисленных в п. 35 IAS 16, за исключением земли, так как она имеет неограниченный срок службы.

Срок полезной службы объекта основных средств определяется [7]:

1. Оценочным путем на основе опыта работы компании с аналогичными активами;

2. Учитыванием факторов, приведенных в п. 43 IAS 16:

(a) ожидаемого объема использования актива компанией;

(b) предполагаемого физического износа, зависящего от производственных факторов, таких как количество смен и т.д.;

(c) морального износа в результате изменений или усовершенствования производственного процесса, или в результате изменений объема спроса на рынке на данную продукцию или услугу, производимые или предоставляемые с использованием актива;

(d) юридических или аналогичных ограничений на использование актива, таких как сроки аренды.

Срок полезной службы объектов основных средств должен периодически пересматриваться с корректировкой сумм амортизационных отчислений текущего и будущих периодов.

Кроме этого, должен пересматриваться метод амортизации с корректировкой сумм амортизационных отчислений текущего и будущих периодов, так как может меняться предполагаемая схема получения экономических выгод от использования основных средств.

Для определения уменьшения стоимости объекта основных средств предприятие применяет IAS 36.

По состоянию на каждую дату составления баланса компания должна проверять наличие любых признаков, указывающих на возможное уменьшение стоимости актива. В случае выявления любого такого признака компания должна оценить возмещаемую сумму актива (п.8 IAS 36).

Возмещаемая стоимость - это большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его эксплуатационной ценности использования (п.5 IAS 36).

Убыток от обесценения должен немедленно признаваться в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках за исключением случаев, когда актив не учитывается по переоцененной величине переоценки, произведенной согласно настоящему стандарту (п.59 IAS 36).

Компания должна по состоянию на каждую дату составления баланса оценивать наличие любых показателей, указывающих на то, что убыток от уменьшения стоимости обесценения, признанный для актива в предыдущие годы, возможно, больше не существует или уменьшился. При наличии таких показателей компания должна оценить возмещаемую сумму этого актива (п.95 IAS 36).

Убыток от уменьшения стоимости, признанный для актива в предшествовавшие годы, должен компенсироваться, если произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой суммы актива с момента признания последнего убытка от уменьшения стоимости обесценения. В этом случае балансовая стоимость актива должна быть увеличена до ее возмещаемой суммы. Это увеличение является возвратом убытка от уменьшения стоимости обесценения (п.99 IAS 36).

Пункты 61,62 IAS 22 объясняют, как вести учет убытка от обесценения, признанного до окончания первого годового учетного периода (начавшегося после объединения компаний), являющегося приобретением.

В той степени, в какой отрицательная деловая репутация относится к ожиданиям будущих убытков и расходов, которые указаны в плане покупателя по приобретению и могут быть надежно оценены, но которые не представляют собой идентифицируемые обязательства на дату покупки, эта часть отрицательной деловой репутации должна признаваться в отчете о прибылях и убытках доходом при признании будущих убытков и расходов.

В той степени, в какой отрицательная деловая репутация не связана с идентифицируемыми ожидаемыми будущими убытками и расходами, которые могут быть надежно оценены на дату покупки, отрицательная деловая репутация должна признаваться в отчете о прибылях и убытках как доход следующим образом [8]:

(а) величина деловой репутации, не превышающая справедливую стоимость приобретенных идентифицируемых неденежных активов, должна

признаваться в качестве дохода на систематической основе на протяжении остающегося средневзвешенного срока полезной службы идентифицируемых приобретенных амортизируемых активов;

(b) величина отрицательной деловой репутации сверх справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых н денежных активов должна признаваться в качестве дохода немедленно.

При выбытии и реализации возникающие прибыли или убытки в соответствии с п. 56 IAS 16 определяются как разность между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимостью актива и признаются как доход или расход в отчете о прибылях и убытках.

Раскрытие информации в финансовой отчетности регулируется пп. с 60 - 66 IAS 16.

Основными моментами раскрытия информации в данных пунктах являются: способы оценки балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации, используемые методы начисления амортизации, применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации, валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация на начало и конец периода, сверка балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода.

Также необходимо раскрывать характер и размер изменения учетной оценки, которое оказывает существенное влияние в текущем периоде, от которого ожидается в последующих периодах, в соответствии с пп. 27,30 IAS 8, то есть изменения, относящиеся к текущему периоду, признаеются как доход или расход в текущем периоде. Воздействие на будущие периоды, если оно есть, признается соответственно в будущих периодах. Такое раскрытие может производиться при изменении оценки ликвидационной стоимости, сроков полезной службы, метода начисления амортизации.

Если объект основных средств переоценивался, необходимо отразить способ, дату переоценки активов, результат переоценки.

Говоря об учете основных средств, следует рассмотреть учет аренды основных средств. Регулирование учета аренды и взаимоотношений, возникающих из арендных обязательств, осуществляется при помощи IAS 17 «Аренда» Международного комитета по стандартам финансовой отчетности и ПКИ 15 «Операционная аренда: стимулы и поощрения».

На основании п. 3 IAS 17 аренда может быть классифицирована на:

- финансовую аренду, при которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, связанных с владением активом;

- операционную аренду, которая представляет собой операции физического или юридического лица, предусматривающие передачу арендатору права пользования основными фондами на срок, не превышающий срока их полной амортизации, с обязательным возвратом таких основных фондов их владельцу после окончания срока действия арендного соглашения;

- неаннулируемую аренду: под ней понимается аренда, которая может быть аннулирована только в случаях: когда арендодатель разрешает продлевать договор аренды; если арендатор заключает новое соглашение об аренде того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем; при выплате арендатором дополнительной суммы.

Аренда в финансовой отчетности арендатора может быть представлена в виде финансовой и операционной аренды.

Классифицировать аренду как финансовую можно на основании пп. 8, 9 IAS 17 при следующих основных условиях: к концу срока аренды право владения активом переходит к арендатору, срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива, если арендатор аннулирует аренду, убытки арендодателя, связанные с этим, ложатся на арендатора, прибыли или убытки от колебаний справедливой остаточной стоимости ложатся на арендатора, арендатор имеет возможность продолжить аренду на второй период с арендной платой значительно ниже рыночного уровня.

Библиографический список

1. Нечаев А.С. Бухгалтерские стандарты по учету амортизации основных средств как инструмент моделирования результата. – диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Иркутск, 2002.

2. Нечаев А.С., Ованесян С.С. Расчет необходимого коэффициента ускорения в управлении амортизацией основных средств. - Известия Иркутской государственной экономической академии. 2003. № 3-4. С. 4-8.

3. Нечаев А.С. , Ованесян С.С. Расчет отложенного налога на прибыль при плавающем коэффициенте ускорения в управлении амортизацией основных средств для предприятий машиностроительного комплекса. -Вестник Иркутского государственного технического университета. 2003. Т. 14. № 2. С. 112-119.

4. Нечаев А.С., Ованесян С.С. Расчет необходимого коэффициента ускорения в управлении амортизацией основных средств с учетом инфляционных процессов в стране. - Известия Иркутской государственной экономической академии. 2004. № 2. С. 14-17.

5. Нечаев А.С., Гаврилова Ж.Л. Существующие недостатки в амортизационной политике предприятий России. - Ремонт, восстановление, модернизация. 2005. № 9. С. 2-6.

6. Нечаев А.С. Комплексная система начисления амортизации. - Вестник Иркутского государственного технического университета. 2005. Т. 23. № 3-том 2. С. 138-141.

7. Нечаев А.С. Анализ основных положений формирования эффективной амортизационной политики промышленного предприятия. - Бизнес, менеджмент и право. 2010. № 1 (21). С. 103-105.

8. Ованесян С. С., Нечаев А. С. Методология управления амортизацией основных средств. - Федеральное агентство по образованию, Байкальский гос. ун-т экономики и права. Иркутск, 2007.

References

1. Nechaev A.S. Accounting standards for accounting depreciation of fixed assets as a tool for modeling results. - the dissertation on competition of a scientific degree of the candidate of economic Sciences. Irkutsk, 2002.

2. Nechaev A.S., S. Hovhannisyan calculating the acceleration factor in the management of the depreciation of fixed assets. - News of Irkutsk state economic Academy. 2003. № 3-4. C. 4-8.

3. Nechaev A.S. , S. Hovhannisyan Calculation of deferred tax on profit at a floating rate of acceleration in the management of the depreciation for the enterprises of machine-building complex. -Vestnik of the Irkutsk state technical University. 2003. So 14. No. 2. C. 112-119.

4. Nechaev A.S., S. Hovhannisyan calculating the acceleration factor in the management of the depreciation of fixed assets with account of inflation processes in the country. - News of Irkutsk state economic Academy. 2004. No. 2. C. 14-17.

5. Nechaev A.S., J. L. Gavrilova Existing deficiencies in the depreciation policy of the enterprises of Russia. - Repair, restoration, modernization. 2005. № 9. C. 2-6.

6. Nechaev A.S. Comprehensive system of depreciation. - Vestnik of the Irkutsk state technical University. 2005. So 23. № 3-vol. 2. C. 138-141.

7. Nechaev A.S. analysis of the main provisions of forming of effective depreciation policy of industrial enterprises. - Business, management and law. 2010. № 1 (21). C. 103-105.

8. Hovhannisyan, S. S., Nechaev A. S. Methodology for management of depreciation. - Federal Agency for education, the Baikal state University of Economics and law. Irkutsk, 2007.