

Признание и оценка элементов финансовой отчетности по МСФО (Принципы)

Элементы финансовой отчетности

Финансовые эффекты операций отражаются в отчетности путем их группировки в соответствии с их *экономическими характеристиками*

- Финансовое положение (бухгалтерский баланс):
 - активы
 - обязательства
 - капитал (собственные средства акционеров)
- Результаты деятельности (отчет о прибылях и убытках):
 - доходы
 - расходы

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

Принципы

Активы = Обязательства + Капитал



Ресурсы, контролируемые компанией, которые образовались в результате событий прошлых периодов и от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

Принципы

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал}$$

Обязательства компании, возникшие из прошлых событий, погашение которых вызовет отток ресурсов, содержащих экономическую выгоду

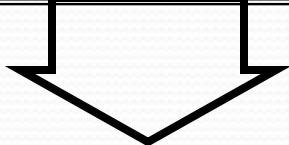
необходимо различать имеющееся обязательство и намерение совершить операцию в будущем

допускается «значительный уровень суждения» при оценке обязательств

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

Принципы

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал}$$



Остаточный интерес собственников в
активах компании после вычета
обязательств
(эквивалент чистых активов)

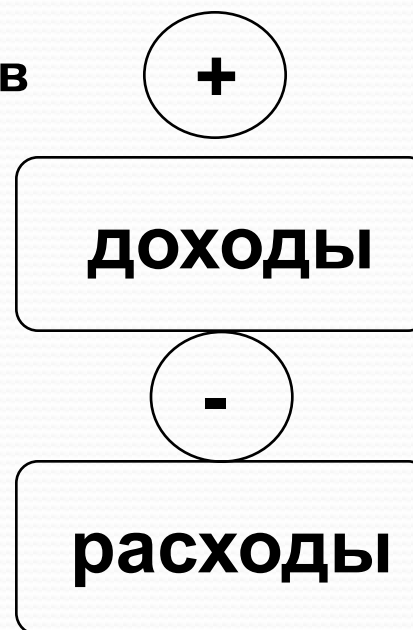
размер капитала зависит от оценки
активов и обязательств

Элементы, связанные с оценкой результатов деятельности компании

Принципы



Приращение экономических выгод в форме притока или увеличения активов, либо сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала



Элементы, связанные с оценкой результатов деятельности компании

Принципы



Признание элемента финансовой отчетности

Принципы

- **Признание - процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках объекта, который:**
 - **подходит под определение одного из элементов**
- **И**
- **отвечает критериям признания**

Критерии признания элемента финансовой отчетности

Принципы

Существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией

И


Объект обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена

Оценка элементов финансовой отчетности

Принципы

Методы оценки (в зависимости от требований конкретных МСФО):

- исторический
 - фактическая стоимость приобретения
- текущие
 - восстановительная стоимость (сумма, за которую эквивалентный актив приобретался бы или воспроизводился в настоящее время)
 - возможная цена продажи (погашения) (сумма, за которую актив может быть реализован, а обязательство может быть погашено в настоящее время)
 - текущая дисконтированная стоимость
 - справедливая стоимость - сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами



**Признание и оценка
основных средств
(МСФО 16, 23 и 36)**

Критерии признания основных средств в качестве актива

МСФО 16

Объект основных средств признается в качестве актива, если:

- **существует высокая вероятность того, что компания получит, связанные с данным активом будущие экономические выгоды**

И

- **себестоимость данного актива может быть надежно измерена**

Критерии отнесения активов к основным средствам

МСФО 16

К основным средствам относятся материальные, т.е. имеющие материально - вещественную форму активы, которые отвечают двум требованиям:

- используются в деятельности компании для производства или продажи товаров (услуг), для сдачи в аренду другим компаниям или в административных целях**

И

- предполагаются к использованию на протяжении более одного года (долгосрочные активы)**

Критерии отнесения активов к основным средствам

МСФО 16

Количественная оценка длительности использования основных средств выражается сроком полезной службы:

- все объекты основных средств (кроме земли) со временем утрачивают способность приносить экономические выгоды и, следовательно, имеют ограниченный срок полезной службы**
 - срок полезной службы не может быть измерен точно при принятии объекта к учету и устанавливается посредством его приближенной оценки**
 - срок полезной службы объекта каждая компания определяет самостоятельно исходя из конкретных условий деятельности**

Виды оценки основных средств

МСФО 16

первоначальная стоимость – фактическая стоимость или первоначальная оценка основных средств

ликвидационная стоимость – чистая сумма, которую компания рассчитывает получить за объект основных средств в конце предполагаемого периода использования его компанией за вычетом ожидаемых затрат на ликвидацию объекта

амортизируемая стоимость – фактическая стоимость за вычетом ликвидационной

балансовая (учетная) стоимость – фактическая стоимость за вычетом накопленной амортизации

возмещаемая стоимость – сумма, которую компания рассчитывает возместить при дальнейшем использовании объекта, включая его ликвидационную стоимость

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

В целом в первоначальную стоимость основных средств включаются следующие затраты:

- цена приобретения
- расходы на доставку и страховку
- импортные пошлины
- комиссионные
- расходы на отладку и подготовку к эксплуатации
- расходы на демонтаж, ликвидацию и восстановление окружающей среды, обязательство по которым возникает в момент признания ОС и *(в соответствии с изменениями на 17.12.2003) в период использования ОС, кроме использования его для производства товаров*

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

- **Активы собственного производства**
- **Покупка за наличные**
- **Покупка с отсрочкой платежа (в кредит)**
- **Активы, приобретенные в обмен на акции**
- **Активы, приобретенные в обмен на другие активы**
- **Активы, имеющиеся у арендатора на правах финансовой аренды**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Активы собственного производства

Первоначальная стоимость ОС определяется на основе включения:

- **всех прямых затрат на материалы, рабочую силу и т.д.**
- **накладных затрат, если они имеют непосредственное отношение к строительству**
- **процента по кредиту (*альтернативный подход МСФО 23*)**

Капитализация процентов

МСФО 23

Альтернативный подход к отражению процентов по кредитам

Капитализацию процентов следует начинать когда:

- произведены капитальные вложения в активы**
- понесены затраты по займам**
- продолжается работа по подготовке актива к его предполагаемому использованию или продаже**

Капитализацию следует прекращать:

- когда завершена основная часть деятельности, необходимой для подготовки актива к его предполагаемому использованию или продаже**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Покупка за наличные

Первоначальная стоимость ОС включает все фактические затраты на приобретение, включая затраты на доставку и доведение до рабочего состояния

Покупка с отсрочкой платежа

Первоначальная стоимость ОС может определяться двумя способами:

- по справедливой стоимости ОС**
- по текущей стоимости предстоящих выплат по погашению долговых обязательств, связанных с приобретением ОС (по рыночной ставке дисконтирования)**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Активы, приобретенные в обмен на акции

Первоначальная стоимость ОС может определяться тремя способами:

- по рыночной стоимости отданных акций (если акции котируются на открытом рынке)**
- по справедливой стоимости приобретаемых ОС**
- методом независимой оценки ОС**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Активы, приобретенные в обмен на другие активы

- **Разнородные активы** – первоначальная стоимость ОС определяется по справедливой стоимости полученного актива, с корректировкой на стоимость переданных денежных средств
- **Однородные активы** – первоначальная стоимость ОС определяется по балансовой стоимости переданного актива

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

- при обмене любых активов (разнородных и однородных) первоначальная стоимость ОС определяется по справедливой стоимости

- если справедливую стоимость невозможно определить достоверно, компания должна использовать для оценки балансовую стоимость отданного актива

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Активы, имеющиеся у арендатора на правах финансовой аренды

Первоначальная стоимость ОС, имеющегося у арендатора на правах финансовой аренды, определяется на основе принципов установленных в МСФО 17

Последующие затраты

МСФО 16

- **Последующие затраты, относящиеся к объекту основных средств, который уже был признан, должны увеличивать его балансовую стоимость, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели существующего актива**
- **Все прочие последующие затраты должны быть признаны как расходы за период, в котором они были понесены**

Последующие затраты

МСФО 16

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

в стоимость ОС впоследствии включаются суммы, затрачиваемые предприятием на

- добавления к ОС

или

- частичную замену ОС,

если они отвечают критерию признания актива

Последующие затраты

Капитализируемые затраты - это те затраты, которые ведут к:

- **продлению срока эксплуатации**
- **увеличению производительности**
- **улучшению качества**

Последующая оценка основных средств

МСФО 16

Основной метод учета:

- по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения

Допустимый альтернативный метод:

- по переоцененной стоимости, представляющей справедливую стоимость на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

альтернативный метод допустим только, если справедливая стоимость основного средства может быть достоверно определена

Амортизация

МСФО 16

- Амортизируемая сумма объекта основных средств должна списываться систематически на протяжении срока полезной службы
- Используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от актива
- Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться в качестве расхода, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива
- Амортизация должна начинаться когда актив доступен для использования

В соответствии с изменениями на 17.12.2003: амортизация должна начисляться обязательно в разрезе отдельных объектов ОС

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

Амортизация любого объекта ОС должна продолжаться до момента прекращения его признания, даже если в течение этого периода объект

*- не используется в хозяйственной деятельности
или*

*- выведен из активного использования и
предназначается для продажи*

Методы начисления амортизации

МСФО 16

- **Метод равномерного начисления амортизации**
- **Методы ускоренной временной амортизации**
- **Метод функциональной амортизации**

Амортизация

МСФО 16

- **Срок полезной службы объекта основных средств должен периодически пересматриваться, и если предположения существенно отличаются от предыдущих оценок, сумма амортизационного отчисления текущего и будущих периодов должна корректироваться**
- **Метод амортизации, применяемый к основным средствам, должен периодически пересматриваться, и в случае значительных изменений в предполагаемой схеме получения экономических выгод от этих активов метод должен изменяться для отражения этих изменений.**

Если подобное изменение метода амортизации необходимо, оно должно учитываться как изменение учетной оценки, а амортизационные отчисления текущего и будущего периодов должны корректироваться

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

- пересмотр срока полезной службы ОС и метода амортизации должен теперь производиться по-крайней мере в конце каждого отчетного года, а не периодически, как раньше

- те же требования относятся и к пересмотру ликвидационной стоимости, если она материальна

- если ликвидационная стоимость равна или превосходит балансовую стоимость ОС, начисление амортизации прекращается

Обесценение основных средств

МСФО 16

Потеря стоимости ОС происходит в результате снижения их ценности как средств извлечения дохода:

- **моральное устаревание**
- **изменение технологий**
- **отсутствие спроса на продукцию, выпускаемую с помощью данных ОС**
- **...**

Предприятие должно проводить оценку возможности обесценения ОС на каждую отчетную дату, в соответствии с требованиями МСФО 36

Обесценение активов

МСФО 36

Активы должны отражаться в балансе по стоимости не выше возмещаемой, т. е. в сумме будущих экономических выгод, которые можно ожидать от использования актива

Если балансовая стоимость актива выше возмещаемой, то актив признается обесцененным и необходимо признать потери от обесценивания (impairment loss)

**Возмещаемая стоимость (recoverable amount) – это
наибольшее значение между:**

- **чистой стоимостью реализации актива**

и

- **его стоимостью в использовании**

Обесценение активов

Чистая стоимость реализации (net selling price/ net realisable value) - это величина, которую компания может получить от продажи актива в обозримом будущем путем заключения взаимовыгодной сделки между двумя заинтересованными сторонами, за вычетом издержек на реализацию

Издержки на реализацию (costs of disposal) - это приростные издержки, непосредственно относимые на реализацию актива, исключая издержки финансирования и налог на прибыль

Обесценение активов

Стоимость в использовании (value in use) - это текущая стоимость предполагаемых будущих денежных потоков, которые должны возникнуть при текущем использовании актива и его реализации по истечению срока полезной службы