

2.3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА

Гапаева С.У., аспирант;
Чая В.Т., д.э.н., профессор

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассмотрены проблемы учета основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, характерные в организациях жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ). Проведенный анализ российских и международных стандартов учета основных средств позволит усовершенствовать методологию на предприятиях ЖКХ в период их реформирования.

Жилищно-коммунальное хозяйство

Жилищно-коммунальное хозяйство (ЖКХ) – комплекс отраслей экономики, обеспечивающий функционирование инженерной инфраструктуры различных зданий в населенных пунктах, создающий удобства и комфортность проживания и нахождения в них людей путем предоставления им широкого спектра услуг. Включает в себя также объекты социальной инфраструктуры для обслуживания жителей.

ЖКХ в широком смысле подразумевает:

- энергоснабжение:
 - электроснабжение – обеспечение поставки электричества;
 - газоснабжение – обеспечение поставки газа;
 - теплоснабжение – обеспечение поставки горячей воды и тепла, обеспечение работы котельных и теплоэлектроцентралей (ТЭЦ);
 - энергосбережение;
- водоснабжение и водоотведение:
 - водопровод – прокладка и ремонт водопроводных труб;
 - водозабор – очистка и доставка воды в многоквартирные дома и на промышленные объекты, в том числе для последующего подогрева для нужд горячего водоснабжения и отопления;
 - канализация – отведение сточных вод;
- вентиляция и централизованное кондиционирование воздуха;
- лифтовое хозяйство;
- слаботочные сети (системы коммуникации и контроля):
 - радиотрансляционная сеть;
 - телевизионная антенна и кабель;
 - телефонная сеть;
 - компьютерная сеть;
- вывоз мусора: утилизация и переработка отходов;
- молниезащита здания;
- системы пожарной безопасности;
- капитальный ремонт зданий;
- текущий ремонт внутренних общедомовых инженерных коммуникаций и систем (здания);
- текущая уборка и санитарно-эпидемиологическая обработка мест общего пользования (в том числе дератизация и дезинсекция);
- содержание придомовых территорий (благоустройство).

Перечисленные виды услуг, безусловно, представляют данную отрасль как фондоемкую, требующую

значительных инвестиций в объекты основных средств и соответствующего достоверного отражения в финансовой отчетности. Основные средства в ЖКХ, как правило, подвергаются жестким условиям производственной эксплуатации и требуют периодической замены или ремонта, что влечет за собой конкретные вопросы бухгалтерского учета.

Идентификация компонентов актива

В соответствии с п. 43 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 16 «Основные средства» каждая значительная часть объекта основных средств амортизируются отдельно [8].

Основываясь на положениях пп. 43-47 МСФО (IAS) 16 «Основные средства», автором сформулировано понятие «компонентов сложных, комплексных объектов основных средств», под которым следует понимать ценные объекты основных средств с различными сроками полезного использования, подлежащие совместной эксплуатации.

Классический пример, приведенный в стандарте МСФО (IAS) 16 «Основные средства», касается фюзеляжей и двигателей самолетов. До сих пор в профессиональной литературе недостаточно внимания уделено компонентному учету основных средств в ЖКХ, при этом проблема компонентного учета в данной отрасли назрела довольно остро. Можно перечислить лишь малую часть примеров сложных, комплексных объектов основных средств:

- котлы паровые, котлы водяные, парогенераторы для центрального отопления;
- насосы консольные, насосы конденсатные, питательные и песковые;
- агрегаты кондиционеров отопительные;
- оборудование для регулирования микроклимата;
- конвекторы, радиаторы отопительные.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом (ИО) [4] основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов [10] – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общее приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Основная проблема по идентификации компонентов основных средств – наличие четких критериев. В работе автор предлагает следующие критерии выделения сложных объектов основных средств.

1. Компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта. На локальном уровне определить порог стоимости объекта, которая будет считаться значительной. Данный критерий напрямую зависит от масштабов (размеров) действующей организации ЖКХ.
2. В состав сложного комплексного объекта входит хотя бы один компонент:

- выделенный в постановлении Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1 либо в спецификациях производителя срок полезного использования, существенно отличающийся от срока полезного использования основного объекта [3], который, исходя из практики предыдущих лет, подлежит полной замене в ходе капитального ремонта, необходимость замены подтверждается требованиями по содержанию объекта, планами капитального ремонта и др.;
- в ходе эксплуатации этот компонент беспрепятственно перемещается и выполняет свои функции в составе другого объекта основного средства.

Для функционирования перечисленных критериев организациям необходимо утвердить на локальном уровне:

- порог стоимости объекта, который будет считаться значительным в денежном выражении, или в долевом, как процент от общей первоначальной стоимости;
- существенный разрыв срока полезного использования, отличающийся от срока полезного использования основного объекта.

В случае одновременного выполнения обоих критериев основное средство может признаваться сложным объектом, и его компоненты учитываются в качестве отдельных объектов основных средств. Оптимальной ситуация была бы в том случае, если жилищно-коммунальные хозяйства имели четкие отраслевые инструкции по классификации основных средств, однако в связи с их отсутствием автор рекомендует сложные основные средства объединять в группы в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 [6].

Однако в связи с тем, что данный классификатор представлен укрупненно и не учитывает отраслевой специфики, взаимосвязь разработанных критериев и Общероссийского классификатора основных средств следует использовать с учетом следующих особенностей:

- если к учету принимается объект основных средств, указанный в общероссийском классификаторе ОК 013-94, но он не соответствует критериям 1 или 2 сложного объекта, то общество вправе учесть такой объект в качестве единого инвентарного объекта;
- если к учету принимается объект основных средств, не указанный в общероссийском классификаторе ОК 013-94,

но объект соответствует критериям сложного объекта, основное средство признается сложным объектом и его компоненты учитываются в качестве отдельных объектов основных средств.

Ниже представлены примеры особенностей применения разработанных критериев

Пример 1

Сложное основное средство – насосная станция (ОКОФ 114521142) имеет в составе компонентов насос (ОКОФ 142912000). По утвержденным нормам стоимость объекта считается существенной как 5% от общей стоимости. В состав станции входит 10 насосов. Стоимость насоса составляет 2% от общей стоимости станции, однако стоимость всех насосов на станции составляет 20%. В таком случае организация выделяет каждый насос в качестве отдельного инвентарного объекта, хотя каждый насос по отдельности не удовлетворяет критериям.

Пример 2

Сложное основное средство – здание цеха (ОКОФ 110001000) имеет в своем составе следующие компоненты:

- выключатели, рубильники;
- реле управления и защиты, пускатели, коммутаторы;
- усилители магнитные, дроссели управления;
- панели распределительные.

Стоимость каждого компонента составляет не более 1% от общей стоимости здания. Организация может самостоятельно объединить данные компоненты в отдельную позицию «Аппаратура электрическая низковольтная (до 1000 В)» (ОКОФ 143120020). Общая стоимость оборудования по этой позиции составит 6% от общей стоимости здания. В таком случае компоненты подлежат выделению в качестве отдельных инвентарных объектов, хотя каждый из них по отдельности не удовлетворяет критериям. При этом организация самостоятельно выбирает степень разукрупнения позиции и единицу учета.

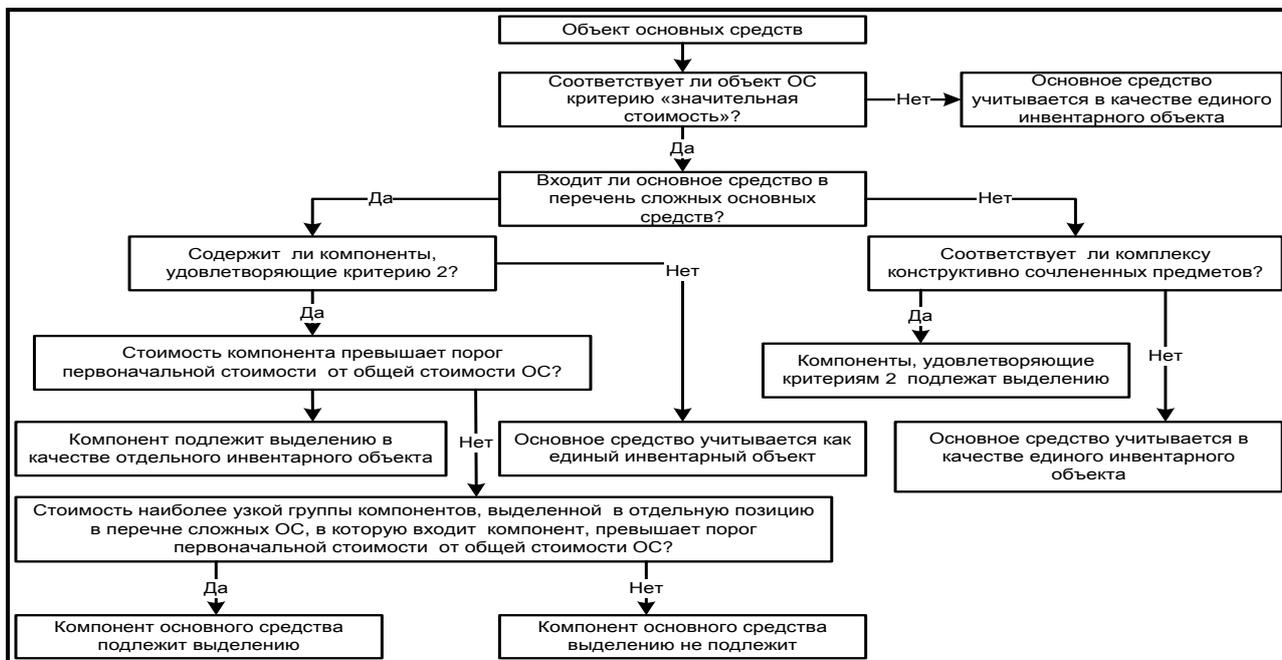


Рис. 1. Алгоритм определения компонентов основного средства, выделяемых в качестве отдельных объектов

Алгоритм определения компонентов сложного объекта основных средств, подлежащих выделению в качестве отдельных инвентарных объектов, приведен на рис. 1.

Безусловно, проблема компонентного учета основных средств была бы значительно облегчена при утверждении Перечня сложных объектов основных средств совместными усилиями со стороны Министерства финансов РФ и Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства РФ. Но в связи с тем, что в настоящее время отсутствуют детальные отраслевые инструкции по компонентному учету основных средств, требуются значительные усилия на местах организаций ЖКХ по разработке и утверждению:

- примерного перечня сложных основных средств (комплексов конструктивно сочлененных предметов);
- локальных норм стоимости объекта, которая будет считаться существенной;
- существенный разрыв срока полезного использования, отличающийся от срока полезного использования основного объекта (по всем категориям основных средств).

Оценка основных средств, приобретенных до 2002 г.

Возведение многих основных средств ранее 2002 г. является одной из ключевых особенностей основных средств на предприятиях ЖКХ.

В отношении основных средств организации ЖКХ на дату перехода к МСФО могут использовать любую из трех подходов к определению условной первоначальной стоимости (УПС) в соответствии с МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» [7]:

- оценить основные средства по справедливой стоимости и использовать ее в качестве УПС на эту дату;
- использовать в качестве УПС справедливую стоимость на определенную дату, вследствие какого-либо события (например, приватизации). Такая стоимость считается УПС на дату такого события и должна амортизироваться до даты перехода на МСФО;
- использовать переоцененную стоимость основных средств согласно предыдущим правилам учета в качестве УПС на дату переоценки, если такая переоцененная стоимость была в целом сопоставимой:
 - со справедливой стоимостью;
 - себестоимостью или амортизированной стоимостью по МСФО, скорректированной, например, на индекс цен.

Следует сразу отметить, что первый подход довольно дорогостоящий, поскольку требует привлечения внешних независимых оценщиков и применения МСО.

Второй подход не всегда возможно использовать полностью, в силу того что большинство объектов основных средств могло быть приватизировано до 2002 г. и стоимость, указанная в акте приватизации, подлежит последующему пересчету на эффект условий гиперинфляции в стране согласно МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» [9].

Третий подход позволяет применять оценку основных средств в соответствии с российским стандартам бухгалтерскому учету (РСБУ), если она сопоставима со справедливой, что невозможно у объектов, приобретенных до 2002 г., или скорректировать на индекс цен (применение индекса потребительских цен с пересчета основных средств также предусмотрено МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»).

Таким образом, к УПС можно прийти тремя способами:

- переоценка независимыми оценщиками;
- приватизация (только после 2002 г.);

- скорректированная на индекс цен.

Остановимся подробнее на третьем способе, поскольку он является наименее затратным (хотя и трудоемким). В соответствии с МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», основные средства, приобретенные до 2002 г. как элемент немонетарных статей учитываются по себестоимости или по себестоимости за вычетом амортизации, т.е. они выражены в суммах, определенных на дату приобретения. Пересчитанная себестоимость, или себестоимость за вычетом амортизации, каждой статьи определяется путем умножения ее исторической стоимости и накопленной амортизации на коэффициент изменения в общем ценовом индексе с даты приобретения по дату окончания отчетного периода.

Согласно п. 37 МСФО (IAS) 29, пересчет статей финансовой отчетности требует использования общего ценового индекса, который отражает изменения в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все предприятия, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, использовали один и тот же индекс.

Значения индексов считаются надежными, если они:

- доступны своевременно и рассчитываются с достаточной степенью точности и на постоянной основе;
- представляют изменения в цене широкого спектра товаров и услуг.

Таким образом, по перечисленным критериям допускается использование данных индекса потребительских цен, публикуемых с 1991 г. Федеральной службой государственной статистики (<http://www.gks.ru>). Однако простое использование накопительным методом предложенных индексов с 1991 г. до даты приобретения основного средства представляет трудоемкость расчета УПС, ситуация более усложняется в случае модернизации объектов, когда потребуется индексировать и сумму модернизирования объектов основных средств. Автор рекомендует использовать систему индексов в «обратном порядке» от 2002 г. (исходя из того что индекс инфляции на 31 декабря 2002 г. равен единице), данное представление индексов потребительских цен позволит снизить временные и трудовые ресурсы при пообъектному расчете УПС основных средств.

Следующая проблема связана с тем, что ряд объектов основных средств в жилищно-коммунальных организациях могли быть возведены в период 1970-1990 гг. По нашему мнению, подобные объекты так или иначе подлежали либо полной модернизации в течении последних 20 лет, либо приватизации, т.е. следует опираться по данным объектам на наиболее актуальную оценку в период между 1991-2002 гг.

В соответствии с п. 10 МСФО (IAS) 29 необходимо применение определенных процедур, а также профессионального суждения, а последовательное применение этих процедур и профессионального суждения из периода в период является более важным, нежели абсолютная точность сумм, включенных в пересчитанную финансовую отчетность. Допущение приоритета логического и последовательного применения процедур пересчета стоимости активов над точностью расчета важно использовать в сторону снижения временных и трудовых расходов при расчете УПС.

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» позволяет применять условно первоначальную стоимость к каждому активу в отдельности, т.е. не только ко всем активам или их группам.

Основные мероприятия при применении УПС.

1. Анализ возраста основных средств и возраста их стоимости, имела ли место полная (значительная) модернизация основных средств, даты приватизации основных средств. Данный анализ проводится для определения возможности пересчитать УПС собственными силами.
2. При отсутствии возможности рассчитать УПС необходимо решить вопрос о привлечении квалифицированных оценщиков с соответствующим опытом, которые могут провести переоценку в соответствии с международными стандартами. В данном случае справедливая стоимость основных средств будет принята в качестве условно первоначальной.
3. Выбор учетной политики должен быть сделан с даты перехода и применяться во всех периодах, представленных в первой финансовой отчетности. Согласно МСФО (IAS) 16, компания должна выбрать либо модель учета по фактическим затратам или модель учета по переоцененной стоимости. Компания может выбрать любую модель учета при переходе на МСФО, которая не зависит от примененного подхода к определению стоимости активов при переходе на МСФО.
 - При выборе модели учета в последующих периодах по фактическим затратам (себестоимости): если переоцененная стоимость используется как УПС, то накопленный резерв по переоценке переводится в состав нераспределенной прибыли на дату перехода. Этот компонент НРП не является резервом, поскольку балансовая стоимость равна УПС.
 - При выборе модели учета в последующих периодах по переоцененной стоимости: если переоцененная стоимость используется как УПС, то накопленный резерв по переоценке должен быть признан в составе прочего совокупного дохода и накоплен в капитале («Прирост стоимости от переоценки»).

Разработанные мероприятия по расчету УПС, идентификации компонентов основных средств, пересчету эффекта гиперинфлирования нацелены на облегчение процесса подготовки финансовой отчетности, определение ее методологических основ формирования в организациях ЖКХ РФ.

Литература

1. О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 июля 2007 г. №185-ФЗ (ред. от 28 дек. 2013 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс] : федер. закон от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории России [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 25 февр. 2011 г. №107. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении Положения по учету инвентарных объектов основных средств в Федеральном агентстве по обустройству государственной границы РФ [Электронный ресурс] : Приказ Федерального агентства по обустройству государственной границы РФ от 1 авг. 2008 г. №75. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 1 янв. 2002 г. №1 (ред. от 10 дек. 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94 [Электронный ресурс] : постановление Государственного комитета РФ по стандартизации и метрологии от 26 дек. 1994 г. №359. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Первое применение [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 1 : утв. приказом М-

- ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
8. Основные средства [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 16 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
9. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 29 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
10. Лукаш Ю.А. Энциклопедический словарь-справочник руководителя предприятия [Текст] / Ю.А. Лукаш. – М. : Книжный мир, 2004. – 1504 с.

Ключевые слова

Жилищно-коммунальное хозяйство (ЖКХ); международные стандарты финансовой отчетности (МСФО); основные средства; гиперинфляция.

Гапаева Селима Усмановна

Чаё Владимир Тигранович

РЕЦЕНЗИЯ

Представленная автором статья весьма актуальна, поскольку решает главные проблемы учета основных средств при подготовке финансовой отчетности при ее формировании в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО): идентификация компонентов актива; расчет стоимости при первоначальном применении. Разработанные авторами алгоритм определения компонентов основного средства, выделяемых в качестве отдельных объектов, методы расчета условно-первоначальной стоимости основных средств, особенности индексирования устаревших объектов позволяют заложить методологическую основу учета основных средств в соответствии с МСФО на предприятиях жилищно-коммунального хозяйства.
Суйц В.П., д.э.н., проф. кафедры учета анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)