

2.2. МЕТОДИЧЕСКИЕ И ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

Ткаченко Л.И., к.э.н., доцент
кафедры «Финансы и учет»

Национальный исследовательский Томский государственный университет

Актуальность настоящей статьи обусловлена проведением реформы бухгалтерского учета в организациях государственного сектора, инструментом которой служат Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). В статье исследованы методические вопросы бухгалтерского учета основных средств в соответствии с МСФО ОС. Дан сравнительный анализ основных аспектов бухгалтерского учета основных средств по российским и международным стандартам. На примерах, детально, рассмотрены прикладные аспекты учета основных средств в соответствии с МСФО ОС.

Современный этап реформирования бухгалтерского учета в бюджетной сфере характеризуется приведением его принципов и требований в соответствие с условиями деятельности в рыночной экономике. При этом основным инструментом реформирования заявлены Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) [14, с. 66].

МСФО ОС (International public sector accounting standards, IPSAS) – это пакет документов, разработанный Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) для организаций, относящихся к общественному сектору. Необходимо отметить, что общественный сектор, в трактовке МФБ, несколько шире, нежели тот круг организаций, на которые планируется распространить обязательное применение МСФО ОС в Российской Федерации. С точки зрения российского законодательства организациями общественного сектора являются организации государственного сектора – государственные (муниципальные) учреждения, государственные академии наук, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов. [2, с. 3].

К субъектам государственного сектора относятся и ведущие российские университеты, перед которыми поставлена задача составления и представления бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО ОС, во исполнении Программы повышения их конкурентоспособности и вхождением пяти российских университетов в первую сотню согласно мировому рейтингу университетов к 2020 г. [1, с. 2].

Развитие ведущих университетов и повышение их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров требует создания определенных условий, для обеспечения которых, Правительством РФ разработаны меры поддержки ведущих университетов РФ. К числу этих мер, в частности, относятся направление бюджетных ассигнований федерального бюджета Министерству образования и науки РФ в размере 9 млрд. руб. в 2013 г., 10,5 млрд. руб. в 2014 г., 12 млрд. руб. в 2015 г., 12,5 млрд. руб. в 2016 г. на осуществление государственной поддержки, включая организационно-техническое и информационное обеспечение проведения конкурса на предоставление государственной поддержки, методическое и аналитическое сопровождение государственной поддержки, а также образование Совета по повышению конкурентоспособности ведущих российских университетов [4, с. 1].

Помимо достижения числовых показателей в соответствии с Перечнем требований к отбору вузов для получения ими государственной поддержки в целях повышения их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров, среди условий получения финансирования определены следующие:

- изменение типа учреждения с государственного бюджетного на государственное автономное до конца 2013 г.;
- представление бухгалтерской отчетности вуза по МСФО ОС, начиная с 2013 г., а с 2014 г. эта отчетность должна быть подтверждена аудиторами [6, с. 2].

Субъекты сектора государственного управления, составляющие и представляющие финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС, учет и отражение в бухгалтерской отчетности информации об основных средствах должны осуществлять, руководствуясь МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства» (International public sector accounting standards, IPSAS 17 «Property, plant and equipment»). Первоочередное внимание к учету основных средств по МСФО ОС обусловлено тем, что нефинансовые активы, к числу которых относятся основные средства, составляют значительную долю в составе всех активов бухгалтерского баланса организации, относящейся к государственному сектору экономики. В добавлении к этому, применение на практике МСФО ОС 17 «Основные средства» требует использование норм других МСФО ОС.

Основными вопросами учета основных средств в соответствии с международным стандартом являются следующие вопросы:

- признание активов в качестве объектов основных средств;
- определение стоимости, по которой эти активы будут отражены в балансе (балансовой стоимости);
- измерение амортизационных отчислений и убытков от обесценения, относящихся к признанным объектам.

МСФО ОС 17 «Основные средства» устанавливает порядок учета и отражения в отчетности всех объектов основных средств, включая специальное военное оборудование и инфраструктурные активы. Примерами инфраструктурных активов являются дорожные сети, канализационные системы, системы водо- и электроснабжения, а также коммуникационные сети. Разумеется, что владеть такими объектами могут организации не только государственного сектора эко-

номики, но и коммерческие организации, но чаще всего такими активами владеют организации, относящиеся к госсектору. Инфраструктурные объекты обладают рядом характеристик, к числу которых стандарт относит следующие:

- эти объекты являются частью системы или сети;
- носят специализированный характер и не имеют альтернативных вариантов использования;
- являются недвижимыми;
- их выбытие может быть связано с определенными ограничениями.

Организации, относящиеся к государственному сектору экономики, могут владеть объектами, относящимися к активам культурного наследия. Активы культурного наследия – это активы, имеющие экологическую, культурную или историческую значимость. К таким активам относятся исторические здания и памятники, места археологических раскопок, заповедники и природоохранные территории, а также произведения искусства. Активы культурного наследия, как отмечено в п. 10 МСФО ОС 17 «Основные средства», обладают рядом характеристик:

- маловероятно, что их культурная, природная, образовательная и историческая ценность может быть полностью отражена в финансовой оценке, основанной исключительно на рыночной цене;
- юридические и / или установленные законом обязательства могут налагать запреты или жесткие ограничения на выбытие путем продажи;
- часто они являются незаменимыми, и их ценность может возрастать со временем даже при ухудшении физического состояния;
- срок полезного использования с трудом поддается оценке и в некоторых случаях может составлять несколько сот лет.

Кроме этого, активы культурного наследия отличаются от прочих активов еще и тем, что они, за редким исключением, не предназначены для генерирования денежных потоков. Для их использования с этой целью могут существовать юридические или социальные ограничения. Тем не менее, некоторые активы культурного наследия обладают возможностью полезного использования. Например, историческое здание, используемое для размещения офисов. В таком случае такие активы могут признаваться и оцениваться как объекты основных средств.

Субъект сектора государственного управления в случае признания активов культурного наследия в качестве объектов основных средств обязан раскрывать следующую информацию в соответствии с п. 88-94 МСФО ОС 17 «Основные средства».

1. Используемый метод оценки.
2. Метод начисления амортизации в случае применения.
3. Полная балансовая стоимость.
4. Сумма накопленной амортизации на конец периода.
5. Сверка балансовой стоимости на начало и конец периода с указанием ее определенных компонентов.

В соответствии с требованиями МСФО ОС 17 «Основные средства» субъект сектора государственного управления может, но не обязан применять требования вышеобозначенного стандарта к оценке активов культурного наследия. Соответственно, данный факт отчитывающийся субъект обязан отразить в учетной политике.

Признание актива в качестве основного средства

Активы должны признаваться в качестве основных средств, если они соответствуют определению и критериям признания (табл. 1).

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПОНЯТИЯ «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА» И КРИТЕРИЕВ ИХ ПРИЗНАНИЯ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И МСФО ОС (IPSAS) 17 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Приказ Минфина РФ №157н	МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства»
П. 38: • материальные объекты имущества, независимо от их стоимости; • срок полезного использования более 12 месяцев; • предназначенные для неоднократного или постоянного использования на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения при выполнении им работ, оказании услуг, осуществления государственных полномочий (функций), либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, полученные в лизинг (сублизинг)	• П. 13,14. • Материальные активы, которые: • предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг при сдаче в аренду или в административных целях; и • предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода. • Признаются в качестве актива только в том случае, если: • существует вероятность того, что организация получит будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с данным объектом; • себестоимость или справедливую стоимость объекта можно надежно оценить.

В соответствии с п. 13 МСФО ОС 17 «Основные средства», основные средства – это материальные активы.

1. Предназначенные для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг при сдаче в аренду или в административных целях.
2. Предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Если актив соответствует данному определению, то для того чтобы данный актив был отражен в Отчете о финансовом положении необходимо выполнение двух критериев:

- наличие вероятности получения экономических выгод в будущем или возможности полезного использования, связанной с этим объектом;
- себестоимость или справедливую стоимость данного объекта можно надежно измерить.

В нормативных документах по ведению бухгалтерского учета в бюджетных организациях также содержится определение основных средств [5, с. 33]. Для удобства проведения сравнительного анализа в табл. 1 приведены определения основных средств в соответствии с российским и международным стандартом.

Российским законодательством для библиотечного фонда, кроме периодических изданий, допускается исключение, касающееся срока полезного ис-

пользования. Библиотечный фонд учреждения принимается к бухгалтерскому учету независимо от срока полезного использования [5, с. 34]. По результатам проведенного сравнительного анализа российского законодательства и МСФО ОС 17 «Основные средства» были выявлены общие моменты и различия в определении основных средств и их признании. Необходимо отметить, что в целом определения совпадают. Так, как в Инструкции по применению Единого плана счетов, так и в МСФО ОС 17 «Основные средства» отмечено, что основные средства – это материальные объекты / активы, которые имеют длительный срок полезного использования более 12 месяцев / более одного отчетного периода, под которым зачастую понимается период продолжительностью в 1 год.

Однако принципиальным отличием определения, данного в международном стандарте, от определения, содержащегося в российском законодательстве, является то, что в нем содержится условие о наличии контроля над активами и существовании высокой вероятности получения экономических выгод или пользы от эксплуатации актива в будущем, которое отсутствует в отечественном нормативном документе. Это принципиальное отличие вытекает из того, что в международном стандарте используется термин «актив», а не термины «объект» или «имущество», которые используются в приказе Министерства финансов РФ (Минфин РФ) №157н. Необходимо отметить, что слово «активы» упоминается в Инструкции по применению Единого плана счетов бюджетными организациями. В российском документе термин «активы» используется скорее для обозначения определенного вида имущества, например, в таких словосочетаниях, как «нефинансовые активы», «финансовые активы», нежели в смысле содержательном.

По нашему мнению, это является принципиальным моментом и объясняет отсутствие в российском определении основных средств условия о контроле и необходимости извлечения пользы или экономических выгод от использования актива.

Так как, активы – это ресурсы, контролируемые отчитывающимся субъектом в результате прошлых событий, от использования которых этот субъект планирует извлекать экономические выгоды или пользу. Именно использование термина «активы» приводит к пониманию того, что это имущество контролируется субъектом сектора государственного управления и, эксплуатируя его, руководство этого субъекта намерено извлечь экономические выгоды. Использование данного термина имеет последствия и для практической области его применения. Активы, имеющиеся в Отчете о финансовом положении субъекта сектора государственного управления, должны свидетельствовать о намерении руководства данной организации извлечь экономические выгоды либо пользу от затрат, которые были в свое время понесены на приобретение данного актива.

К сожалению, в отношении некоторых объектов, которые сегодня находят отражение в Балансе учреждения государственного сектора, нельзя утверждать, что от их использования учреждение

когда-либо извлечет экономические выгоды. В данном случае речь не идет об активах, не генерирующих денежные средства, но от использования которых субъект сектора государственного управления извлекает пользу либо эти активы косвенно способствуют извлечению экономических выгод отчитывающегося субъекта. Например, пожарная сигнализация или запасной генератор, который используется при отключении электроэнергии. Речь идет об активах, которые изначально приобретались для извлечения экономических выгод, а затем утратили эти свойства, но которые субъект сектора государственного управления вынужден отражать в Балансе учреждения по причине, например, отсутствия оснований для списания этого имущества.

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, сфера действия которого распространяется и на организации государственного сектора экономики, введено понятие «активы», в качестве объекта бухгалтерского учета [2, с. 3]. Однако в вышеобозначенном законе отсутствует определение данного понятия. На момент написания настоящей статьи определение активов содержится в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ, которая в большей мере касается коммерческих организаций. В соответствии с этим документом «активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем» [3, с. 4].

В нормативных документах по бухгалтерскому учету бюджетных организаций на текущий момент времени отсутствует определение активов. Необходимо отметить, что Минфин РФ намерен устранить этот пробел. Так, в проекте стандарта «Концептуальная основа бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе», опубликованном на сайте Минфина РФ 28 мая 2012 г., содержится определение активов, схожее по содержанию с определением, содержащимся в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ, а именно: «активы субъекта сектора государственного управления – это ресурсы, контролируемые им в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление субъекту экономических выгод или полезного потенциала» [7, с. 13].

Единицей бухгалтерского учета основных средств в соответствии с российским законодательством является инвентарный объект, который представляет собой объект со всеми своими приспособлениями. Главным критерием при решении вопроса относительно единицы учета основного средства является способность этого объекта самостоятельно выполнять определенные функции. Например, при решении вопроса о единице бухгалтерского учета такого объекта основного средства, как компьютер, очевидно, что один системный блок без монитора и клавиатуры не сможет выполнять функции, для которых приобретался этот системный блок. Только при определенном конструктивном сочленении всех этих составляющих (системный блок, монитор, клавиатура, мышь) данный объект (компьютер) спосо-

бен выполнять функции по вводу, обработке и выводу информации на экран или другой носитель. Международный стандарт по учету аналогичных объектов не дает такого понятия, поэтому в некоторых случаях при признании актива в качестве основного средства потребуются профессиональное суждение. В табл. 2 представлены нормы российского и международного стандартов относительно инвентарного объекта.

Таблица 2

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПОНЯТИЯ «ИНВЕНТАРНЫЙ ОБЪЕКТ» В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И МСФО ОС 17 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Показатель сравнения	Приказ Минфина РФ №157н	МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства»
Инвентарный объект	П. 41: объектом основных средств является 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 определенной работы. Комплекс конструктивно-сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие 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	П. 18: стандарт не определяет единицу учета (инвентарный объект) основных средств, т.е. что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится организация, требуется профессиональное суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, такие как библиотечные книги, периферийные устройства для компьютеров и мелкое оборудование, и применять критерии к их совокупной стоимости

Необходимо внести уточнение относительно учета наиболее важных запасных частей и резервного оборудования, классифицируемого как основные средства. В соответствии с п. 17 МСФО ОС 17 «Основные средства» такие запасные части и вспомогательное оборудование при условии, что организация предполагает использовать их в течение более одного периода, должны классифицироваться в качестве основных средств. Если запасные части и вспомогательное оборудование могут использоваться в неразрывной связи с каким-либо объектом основных средств, то они учитываются в составе этих основных средств.

Группировка и классификация основных средств

Международным стандартом по учету основных средств предусмотрено разбиение всех объектов основных средств на классы. Каждый класс представляет собой группу основных средств, схожих по характеру или использованию в деятельности организации. Примеры классов приведены в табл. 3, последняя графа.

Ключевым при отнесении основного средства к тому или иному классу в соответствии с требованиями международного стандарта является его предназначение в деятельности организации. Так, например, использование производственного помещения отличается от использования машин и оборудования, или офисной мебели, поэтому они должны быть отнесены к разным классам основных средств.

Классификация объектов основных средств в соответствии с российским законодательством отличается от вышеназванной классификации прежде всего тем, что все основные средства разбиваются сначала по группам, таким как недвижимое имущество учреждения, особо ценное движимое имущество учреждения, иное движимое имущество учреждения, предметы лизинга, а затем каждая группа делится по видам имущества (жилые помещения, нежилые помещения, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, библиотечный фонд, прочие основные средства).

Каждой группе и подгруппе (виду) присваивается свой код в соответствии с приказом Минфина РФ «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» от 1 декабря 2010 г. №157н (см. табл. 3).

Российским законодательством в области бухгалтерского учета организаций, относящихся к сектору государственного управления, предусмотрено обязательное использование Плана счетов. Использование Единого плана счетов, безусловно, облегчает обработку информации отчитывающегося субъекта сектора государственного управления.

Таблица 3

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ГРУППИРОВКИ И КЛАССИФИКАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И МСФО ОС 17 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Показатели	Приказ Минфина РФ №157н	МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства»
Группы основных средств	П. 10: недвижимое имущество учреждения. П. 20: особо ценное движимое имущество учре-	П. 52: класс основных средств – это группа основных средств, схожих по характеру или использованию в деятельности организации. Примерами отдельных клас-

Показатели	Приказ Минфина РФ №157н	МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства»
	ждения. П. 30: иное движимое имущество учреждения. П. 40: имущество – предметы лизинга	сов являются: • земельные участки; • производственные помещения; • дороги; • машины и оборудование; • сети электропередач; • водные суда; • воздушные суда; • специальное военное оборудование; • транспортные средства; • мебель и встраиваемое оборудование; • офисное оборудование; • буровые вышки. Стандарт отдельно оговаривает порядок учета: • активов культурного наследия (п. 9-12); • инфраструктурных активов (п. 21)
Аналитический код группы	1. Жилые помещения. 2. Нежилые помещения. 3. Сооружения. 4. Машины и оборудование. 5. Транспортные средства. 6. Производственный и хозяйственный инвентарь. 7. Библиотечный фонд. 8. Прочие основные средства	

МСФО ОС не предполагают использование Единого плана счетов. В большей мере это связано с тем, что выше обозначенные стандарты устанавливают требования по классификации, оценке, отражению и раскрытию информации в отчетности по соответствующему элементу финансовой отчетности (активу, обязательству, чистым активам, доходам и расходам). А какой код будет иметь соответствующий класс, группа активов или обязательств, решает сама организация, относящаяся к сектору государственного управления.

Решение относительно кодирования информации, используемой для составления отчетности, должен принимать сам субъект сектора государственного управления.

Оценка при первоначальном признании

Объект основного средства при первоначальном признании должен быть признан (отражен в учете) по себестоимости. В соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» в себестоимость объекта основного средства при его покупке, включаются следующие элементы.

1. Цена по договору, включая импортные сборы и пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых скидок и компенсаций.
2. Все прямые затраты на доставку основного средства и доведение его до состояния годного к эксплуатации в соответствии с намерениями руководства.
3. Предварительная оценка затрат на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств и восстановление земельного участка, на котором он расположен, в отношении которых организация принимает на себя обязательства либо в момент его приобретения, либо в ходе эксплуатации объекта.

В табл. 4 приведен сравнительный анализ элементов себестоимости в соответствии с российским законодательством и международным стандартом (МСФО ОС 17 «Основные средства»).

Сравнительный анализ элементов себестоимости выявил следующие совпадения и отличия. В целом

затраты, включаемые в себестоимость основного средства в случае его первоначального признания как в российском законодательстве, так и по международному стандарту, совпадают. Так, в соответствии с приказом Минфина РФ №157н, так же как и в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства», включению в себестоимость подлежат цена по договору, все прямые затраты, связанные с приобретением либо созданием объекта основного средства собственными силами. В обоих случаях к прямым затратам относятся потребленные ресурсы (материальные, трудовые и прочие), непосредственно связанные с приобретением либо созданием объекта основного средства.

Однако международный стандарт требует включения в себестоимость актива при его признании, затрат, которые не содержатся в приказе Минфина РФ №157н. Так, в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» в первоначальную стоимость (себестоимость) основного средства включаются затраты на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств и восстановление участка, на котором он расположен, в отношении которых организация принимает на себя обязательство либо в момент приобретения объекта, либо уже в ходе его эксплуатации.

Сложность определения этих затрат состоит в том, что данные затраты носят оценочный характер. Кроме того, эти затраты необходимо оценить на текущий момент времени, а понести их предстоит в долгосрочном периоде. Это означает, что данные затраты должны быть оценены по дисконтированной стоимости. Отдельной дискуссии заслуживает применяемая для этих целей ставка дисконтирования, от значения которой зависит величина оцениваемых затрат, включаемых в себестоимость актива. Так, по мнению автора, ставка рефинансирования Центрального банка РФ не может использоваться для этих целей, так как не отражает рыночных условий. Рыночные ставки по заемным средствам имеют широкий диапазон значений от 9% до 25% (табл. 4).

Необходимо высказать предостережение, заключающееся в том, что менеджмент субъекта сектора государственного управления может злоупотреблять значением ставки дисконтирования, используемой в расчетах, выгодной для определенных целей руководства субъекта сектора государственного управления. Например, для целей завышения величины активов в Отчете о финансовом положении достаточно обосновать использование невысокой ставки дисконтирования, и наоборот, для того чтобы отразить активы по заниженной оценке, достаточно использовать в расчетах высокую ставку дисконтирования. В некоторых случаях в качестве ставки дисконтирования может применяться такой показатель, как средневзвешенная стоимость капитала **WACC** – показатель, который мог бы использоваться в некоторых случаях для этих целей, однако он в большей мере подходит для коммерческих организаций и проектов. Полагаем, что Минфин РФ обратит внимание на данную проблему.

Таблица 4

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ГРУППИРОВКИ И КЛАССИФИКАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И МСФО ОС 17 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Критерий сравнения	Приказ Минфина РФ №157н	МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства»
<p>Элементы себестоимости</p>	<p>П. 47: ...фактические вложения учреждения формируются с учетом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме приобретения, сооружения и (или) изготовления объекта в рамках деятельности учреждения, облагаемой налогом на добавленную стоимость (НДС), если иное не предусмотрено налоговым законодательством РФ, включая:</p> <ul style="list-style-type: none"> • суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); • суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ, осуществляемых в целях создания объекта основного средства по договору строительного подряда и иным договорам; • суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги; • регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи; • таможенные пошлины, таможенные сборы и иные аналогичные платежи; • суммы вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основного средства; • - затраты по доставке объекта основного средства до места его использования; • суммы фактических затрат, связанных с созданием, производством и (или) изготовлением объекта основного средства: израсходованные учреждением материалы, оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда, услуги сторонних организаций (соисполнителей, подрядчиков (субподрядчиков)); • иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта основного средства, включая содержание дирекции строящегося объекта и технический (строительный) надзор 	<p>П. 30: себестоимость объекта основных средств включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> • цену покупки, включая импортные сборы и пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых скидок и компенсаций; • все прямые затраты на доставку актива к месту назначения и приведение его в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства; • предварительную оценку затрат на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств и восстановление участка, на котором он расположен, в отношении которых организация принимает на себя обязательство либо в момент приобретения объекта, либо в ходе его эксплуатации на протяжении определенного периода в целях, не связанных с производством запасов в течение этого периода. <p>П. 31: примерами прямых затрат являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> • расходы на выплату вознаграждений работникам (согласно определению в соответствующих международных или национальных стандартах финансовой отчетности, рассматривающих вознаграждения работникам), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств; • затраты на подготовку участка; • первоначальные затраты на доставку и разгрузку; • затраты на установку и монтаж; • затраты на проверку надлежащей работы актива за вычетом чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива к месту назначения и приведения его в состояние, пригодное для использования (например, образцов, полученных при проверке оборудования); • затраты на профессиональные услуги

По существу оценки и отражения в учете данных затрат речь идет о признании оценочного обязательства, вытекающего из необходимости произвести демонтаж основного средства либо восстановление земельного участка по окончании срока использования основного средства в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Рассмотрению вопросов применения МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» будет посвящена отдельная статья, а пока на достаточном простом примере проиллюстрируем создание резерва под оценочное обязательство и отражение его в учете.

Прежде необходимо напомнить условия, при которых международный стандарт допускает признание резерва. К таким условиям относятся такие.

1. У организации имеется текущее обязательство (юридическое или традиционное), возникшее в результате прошлого событие. Т.е. это обязательство вытекает уже из существующих договоров.
2. Существует вероятность того, что исполнение этого обязательства повлечет за собой отток ресурсов, со-

держащих в себе экономические выгоды или возможность полезного использования.

3. Сумма обязательства может быть достоверно оценена [11, с. 432].

Пример 1. Субъект сектора государственного управления собственными силами возводит объект основного средства, например, здание, после строительства которого обязательно восстановить земельный участок, на котором будет расположено это здание. Обязанность по восстановлению земельного участка вытекает из договора аренды земельного участка с муниципалитетом. Все условия по признанию в учете и отражению резерва в отчетности выполняются. Затраты на восстановление земельного участка оцениваются в сумме 5 млн. руб., которые предстоит понести по окончании строительства, т.е. через три года. Ставка дисконтирования, которая использует риск, связанный с данными денежными средствами, равна 15%.

Величина резерва, по которой он должен быть включен в стоимость актива, равна дисконтированной стоимости затрат на восстановление земельного участка, а именно: 3 287 581 руб. Расчет:

5 000 000 руб. * 1 / (1 + 0,15)³ = 3 287 581 руб. Ниже будут представлены журнальные проводки для отражения резерва и ежегодных изменений его стоимости:

Дт расходы 3 287 581;
Кт резерв на восстановление земельного участка 3 287 581;
Конец 1-го года.

Дисконтированная стоимость затрат по восстановлению участка к концу первого года:

5 000 000 руб. * 1 / (1 + 0,15)² = 3 780 718 руб.;
 3 780 718 руб. – 3 287 581 руб. = 493 137 руб.;
Дт финансовые расходы (процентные расходы) 493 137;

Кт резерв на восстановление земельного участка 493 137;
Конец 2-го года.

Дисконтированная стоимость затрат по восстановлению участка к концу второго года:

5 000 000 руб. * 1 / (1 + 0,15)¹ = 4 347 826 руб.;
 4 347 826 руб. – 3 780 718 руб. = 493 137 руб.;
Дт финансовые расходы (процентные расходы) 567 108;

Кт резерв на восстановление земельного участка 567 108;
Конец 3-го года.

Дисконтированная стоимость затрат по восстановлению участка к концу третьего года:

5 000 000 руб. * 1 / (1 + 0,15)⁰ = 5 000 000 руб.;
 5 000 000 руб. – 4 347 826 руб. = 652 174 руб.;
Дт финансовые расходы (процентные расходы) 652 174;

Кт резерв на восстановление земельного участка 652 174.

Таким образом, к концу третьего года величина резерва доведена до размера, в котором будет исполнено обязательство, а именно 5 000 000 руб. Еще раз обращаем внимание на тот факт, что изменение величины резерва с течением времени относится на финансовые расходы и не включается в стоимость актива.

К настоящему моменту российская практика бухгалтерского учета, реализуемая субъектами сектора государственного управления, не выработала методов оценки и учета такого рода обязательств, для надежной оценки которых потребуется приобретение профессиональных навыков и суждения. Как российское законодательство, так и международный стандарт по учету основных средств содержит перечень затрат, не включаемых в себестоимость основного средства при его первоначальном признании (табл. 5).

Сравнительный анализ выявил, что российским законодательством допускаются случаи включения общехозяйственных и иных аналогичных расходов в первоначальную стоимость основного средства, в случае, когда эти расходы непосредственно связаны с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта основного средства. МСФО ОС 17 «Основные средства» введена норма, в соответствии с которой административные и прочие общие накладные расходы не подлежат включению в стоимость объекта основного средства [10, с. 383].

Таблица 5

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЗАТРАТ, НЕ ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ОСНОВНОГО СРЕДСТВА ПРИ ЕГО ПРИЗНАНИИ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И МСФО ОС 17 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Критерий сравнения	Приказ Минфина РФ №157н	МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства»
Не включается в себестоимость	Не включаются в сумму фактических вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта основного средства	Примерами затрат, не включаемых в стоимость объекта основных средств, являются: <ul style="list-style-type: none"> затраты на открытие нового производства; затраты, связанные с внедрением нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и мероприятия по продвижению); затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом местоположении или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); административные и прочие общие накладные расходы

Себестоимость объекта основного средства, создаваемого субъектом сектора государственного управления, формируется точно так же, как и себестоимость объекта, который приобретается за плату. Т.е. в себестоимость объекта основного средства включаются все затраты, связанные с его приобретением (строительством), доставкой и доведением до состояния, в котором объект может использоваться в соответствии с намерениями руководства. Необходимо иметь в виду, что во время строительства объекта осуществляются операции, связанные со строительством, но не являющиеся необходимыми для доставки объекта основного средства и приведения его в состояние, годное для использования.

Например, свободная часть строительной площадки сдается в аренду третьим лицам или используется под автостоянку. Поскольку доходы и расходы, имеющие отношение к этим операциям, никак не связаны с доставкой объекта основного средства и доведением его до состояния, пригодного для использования в связи с намерениями руководства, то эти доходы и расходы относятся на финансовые результаты и не включаются в первоначальную стоимость объекта основного средства.

Из себестоимости объекта основного средства в соответствии с международным стандартом исключается любой внутренний профицит. Например, доход, полученный от реализации излишних материалов, предназначенных для строительства объекта основного средства, должен быть исключен из его себестоимости.

Кроме того, в себестоимость объекта основного средства не включаются сверхнормативные расходы сырья, трудовых и других ресурсов, понесенные организацией при создании объекта основного средства собственными силами. Такие расходы относятся на финансовые результаты. Актив (основное средство) может приобретаться с использованием заемных средств. Порядок включения процентов по займам, которые могут быть включены в себестоимость актива, определен в МСФО ОС 5 «Затраты по займам». В соответствии с п. 31 МСФО ОС 5 «Затраты по займам» капитализация затрат по займам осуществляется при выполнении следующих критериев.

1. Понесены затраты по квалифицируемому активу.
2. Понесены затраты по займам.
3. Ведется деятельность по подготовке актива к использованию по назначению или продаже.

Квалифицируемый актив – это актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи в обязательном порядке требует значительного периода времени. Примерами квалифицируемых активов являются офисные здания, больницы и прочие объекты, подготовка которых к использованию или продаже занимает значительный период времени.

Период времени, который является значительным при создании квалифицируемого актива, субъект сектора государственного управления определяет самостоятельно и отражает этот факт в своей учетной политике. Затраты по займам, которые непосредственно получены на приобретение актива и отвечающие критериям капитализации (включения в себестоимость актива), определяются в сумме фактических затрат, понесенных по этим займам в течение периода, уменьшенные на сумму инвестиционного дохода, полученного от временного инвестирования средств займа [9, с. 125].

Пример 2. 1 января 2014 г. субъектом сектора государственного управления получен заем в сумме 10 млн. руб. на строительство офисного здания на условиях уплаты процентов в размере 15% в год на срок 3 года. Период капитализации – 1 января 2014 г. – 31 декабря 2014 г. Условия капитализации затрат по займам выполнены, т.е. строительство начато, понесены затраты по созданию квалифицируемого актива и понесены затраты по займу. В течение 2014 г., ввиду не востребоваемости части заемных средств, учреждение инвестировало 2 млн. руб. (предоставило заем по ставке 18% на 8 месяцев) и получило по ним инвестиционный доход в сумме 0,240 млн. руб.

2 млн. руб. * 18% * 8 / 12.

Начисленные проценты по целевому займу за 2014 г. составили 1,5 млн. руб.

10 млн. руб. * 15%.

Затраты по целевому займу, подлежащие включению в себестоимость актива, равны 1,26 млн. руб.:

1,5 млн. руб. – 0,240 млн. руб.

В том случае, если субъект сектора государственного управления заимствует денежные средства без целевого назначения, часть которых израсходована на создание квалифицируемого актива, вели-

чину затрат по займам, включаемым в стоимость актива, следует рассчитывать с применением нормы капитализации, которой является средневзвешенная стоимость займов, непогашенных в течение периода.

Пример 3. В течение 2014 г. субъект сектора государственного управления имел следующие заимствования:

- облигация номиналом 500 000 руб. с 7-процентным купонным доходом (эмитирована 12 сентября 2013 г., срок погашения – 12 сентября 2018 г.);
- облигация номиналом 1 500 000 руб. с 5-процентным купонным доходом (эмитирована 1 сентября 2010 г., срок погашения – 31 августа 2014 г.);
- 17%-ный банковский кредит на сумму 3 000 000 руб. (получен 1 марта 2013 г., срок погашения – 31 октября 2014 г.).

Субъект сектора государственного управления не может выделить заимствования, которые связаны с конкретным квалифицируемым активом.

Расчет средневзвешенной ставки

Сумма затрат по 7%-й облигации равна 35 000 руб. (500 000 руб. * 7%). Сумма затрат по 5%-й облигации равна 50 000 руб.:

1 500 000 руб. * 5% * 8 / 12.

Срок пользования заемными средствами в 2014 г. составил 8 месяцев – с 1 января 2014 г. по 31 августа 2014 г. Сумма затрат по 17%-му кредиту равна 425 000 руб.:

3 000 000 руб. * 17% * 10 / 12.

Срок пользования заемными средствами в 2014 г. составил 10 месяцев – с 1 января 2014 г. по 31 октября 2014 г. Средневзвешенная ставка капитализации равна 10,2%:

(35 000 + 50 000 + 425 000) / (500 000 + 1 500 000 + 3 000 000) * 100.

Капитализируемые затраты по займам

Предположим, что сумма понесенных затрат на строительство актива за 2014 г. составила 700 000 руб. Сумма затрат по займам, которая может быть капитализирована в стоимости активов равна 71 400 руб.:

700 000 * 10,2%.

Пример 4. Изменим условие примера 3 и предположим, что 7%-я облигация номиналом 500 000 руб. эмитирована специально для строительства квалифицируемого актива (целевой заем). Сумма затрат по этой облигации в сумме 35 000 руб. будет непосредственно включена в себестоимость актива. Средневзвешенная ставка капитализации по общим займам определяется без целевого займа, которым является 7%-я облигация и будет равна 13,1%:

(35 000 + 425 000) / (500 000 + 3 000 000) * 100.

Сумма затрат по займам, которая может быть капитализирована, составит 61 200 руб.:

(500 000 * 7%) + ((700 000 – 500 000) * 13,1%).

При расчете капитализируемых затрат по заемным средствам в стоимости актива важно помнить, что капитализируемые затраты не должны превышать фактические затраты по займам.

Пример 5. Вернемся к условиям примера 1 по расчету средневзвешенной ставки капитализации и предположим, что затраты на строительство актива

составили 7 000 000 руб. (в 10 раз больше). Если рассчитать затраты по заемным средствам, исходя из средневзвешенной ставки капитализации, равной 10,2% (см. пример 3), то затраты будут равны 714 000 руб.:

$$7\,000\,000 * 10,2\%$$

Фактические затраты по заемным средствам за 2014 г. составили 510 000 руб.:

$$35\,000 + 425\,000.$$

Капитализировать в стоимости актива можно только 510 000 руб., так как организация фактически за расчетный период понесла затраты в сумме 510 000 руб., а 714 000 руб. – это расчетная величина. В случае, когда объект основного средства приобретает путем расчета за него денежными средствами и в кратчайшие сроки, то себестоимость объекта основного средства равна его справедливой стоимости, которая по сути представляет собой эквивалент этого денежного возмещения. Однако когда актив приобретается по договору, предусматривающему отсрочку платежа, выходящую за рамки обычных условий кредитования, то разница между ценой, равной сумме денежных средств при немедленном расчете, и действительной суммой оплаты признается в качестве процентов за период кредитования.

Пример 6. Оборудование стоимостью 1 200 000 руб. приобретено на условиях отсрочки платежа на два года. Дата покупки – 1 января 2014 г. Оплата будет производиться на следующих условиях: половина стоимости оборудования оплачивается на дату покупки, а оставшиеся 600 000 руб. разбиваются на два платежа по 300 000 руб. по срокам 1 января 2015 г. и 1 января 2016 г. При условии, что ставка дисконтирования, применяемая организацией, равна 15%, то на дату покупки, оборудование будет принято к учету по стоимости 1 087 713 руб.:

$$600\,000 + 300\,000 / (+0,15)^1 + 300\,000 / (+0,15)^2$$

и далее

$$600\,000 + 260\,870 + 226\,843.$$

Бухгалтерские записи на дату покупки 1 января 2014 г.:

Дт оборудование 1 087 713;

Кт счета к оплате 1 087 713;

Дт счета к оплате 600 000;

Кт денежные средства 600 000.

Бухгалтерские записи на дату покупки – 1 января 2015 г.:

Дт счета к оплате 260 870;

Дт расходы по процентам 39 130;

Кт денежные средства 300 000.

Бухгалтерские записи на дату покупки – 1 января 2016 г.:

Дт счета к оплате 226 843;

Дт расходы по процентам 73 157;

Кт денежные средства 300 000.

Объект основного средства может быть приобретен субъектом сектора государственного управления в результате обменной операции на не денежный актив. Стоимость такого основного средства оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

- операция обмена не носит коммерческий характер;

- справедливую стоимость ни полученного, ни переданного актива невозможно оценить.

Организация должна оценить коммерческий характер (или его отсутствие) обменной операции, рассматривая величину ожидаемого изменения денежных потоков или возможность полезного использования в результате проведенной операции. МСФО ОС 17 «Основные средства», п. 39 рекомендует руководствоваться следующими критериями:

- характеристики (риски, сроки и объемы) денежных потоков или возможность полезного использования, относящиеся к полученному активу, отличаются от характеристики денежных потоков и возможности полезного использования переданного актива;
- в результате обмена меняется специфичная для организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция;
- разница в п. 1 и п. 2 значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

В случае, когда субъект сектора государственного управления может надежно оценить справедливую стоимость полученного либо переданного актива, тогда для оценки справедливой стоимости используется справедливая стоимость переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива является более очевидной. Если объект основного средства приобретается в результате обменной операции, и оценить его справедливую стоимость не представляется возможным, то такой объект основного средства принимается к учету по балансовой стоимости переданного актива.

Что касается основного нормативного документа по ведению бухгалтерского учета в бюджетных организациях, а именно приказа Минфина РФ «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» от 1 декабря 2010 г. №157н, то хозяйственные операции по приобретению объектов основных средств субъектом сектора государственного управления в результате обмена на не денежные активы, им не рассматриваются.

Основные операции, в результате которых субъект сектора государственного управления отражает в бухгалтерском учете объект основного средства, следующие:

- приобретение (покупка) основных средств за счет бюджетных средств;
- приобретение (покупка) основных средств за счет собственных средств;
- получение безвозмездно основных средств;
- приобретение основных средств по договору лизинга;
- изготовление основных средств хозяйственным способом (строительство);
- перевод в состав объектов основных средств готовой продукции, изготовленной в учреждении;
- выявление основных средств в качестве излишков при инвентаризации;
- получение основных средств в счет возмещения ущерба виновным лицом.

Возвращаясь к учету по международным стандартам, стоимость объекта основного средства, находящегося у субъекта сектора государственного управления в соответствии с условиями договора финансовой аренды, определяется в соответствии с требованиями МСФО ОС 13 «Аренда». Субъект сектора государственного управления может приобрести объект основного средства в результате необменной операции. Например, застройщик может передать местным органам власти безвозмездно или за символическую плату землю. Актив может быть также приобретен путем конфискации. В таких случаях такие активы должны быть отражены в учете по справедливой стоимости на дату приобретения.

Признание затрат при формировании первоначальной стоимости объекта основных средств прекращается, когда объект готов к использованию, т.е. он находится в месте и состоянии пригодном для использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, которые понесены после начала его использования не включаются в стоимость основного средства. К таким затратам, в частности, относятся:

- затраты, понесенные в то время, пока объект находился в состоянии, пригодном для использования в соответствии с намерениями руководства, но еще не был введен в эксплуатацию, или работал не с полной нагрузкой;
- первоначальные операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, для производства которой используется объект основного средства;
- затраты на частичное или полное перемещение или реорганизацию деятельности организации [10, с. 383-384].

Последующая оценка

После того как объект основного средства был принят к учету в соответствии со всеми критериями признания и правилами оценки, субъекту сектора государственного управления необходимо выбрать модель учета данного объекта, и свой выбор отразить в учетной политике. Последующий учет объектов основных средств может производиться:

- либо по себестоимости;
- либо по переоцененной стоимости.

Учет основных средств по себестоимости

В случае выбора субъектом сектора государственного управления учета объектов основных средств по себестоимости, эти объекты отражаются в финансовой отчетности отчитывающегося субъекта за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Амортизация, в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

Международной учетной практикой в отношении учета основных средств и формирования показателя для целей его отражения в отчетности введены такие незнакомые для российского бухгалтера понятия, как «амортизируемая стоимость» и «ликвидационная стоимость».

Амортизируемая стоимость представляет собой разницу между первоначальной стоимостью (себестоимостью) и ликвидационной стоимостью. Амортизируемая стоимость может быть равна первоначальной стоимости только в случае, когда ликвидационная стоимость равна нулю. Ниже представлена формула нахождения амортизируемой стоимости.

$$\text{Амортизируемая стоимость} = \text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость} \quad (1)$$

Ликвидационная стоимость актива – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета ожидаемых затрат на выбытие, как если бы актив уже достиг возраста и состояния, ожидаемого на конец срока полезного использования. Ликвидационная стоимость является оценочной величиной и потому представляет некоторую сложность для ее определения.

Пример 7. Субъект сектора государственного управления покупает транспортное средство, модель Toyota RAV 4. Первоначальная стоимость (себестоимость) данного транспортного средства составила 1 300 000 руб. Транспортное средство было принято к учету в декабре 2014 г. Срок полезного использования этого транспортного средства был определен равный пяти годам. Ликвидационную стоимость необходимо определить на текущий момент времени, т.е. в декабре 2014 г. Для ее измерения необходимо на эту дату (декабрь 2014 г.) оценить стоимость, за которую можно будет реализовать это транспортное средство по окончании срока его полезного использования, то есть через пять лет (в декабре 2019 г.). Предположим, что аналогичное транспортное средство, с такими же технико-эксплуатационными характеристиками, но которое старше на пять лет, в 2014 г. можно продать за 500 000 руб. Об этом свидетельствуют сделки с аналогичными автомобилями. В этом случае амортизируемая стоимость будет равна 800 000 руб.:

$$1\,300\,000 - 500\,000.$$

Амортизация (линейный способ начисления амортизации) за истекший год будет начислена следующим образом:

$$800\,000 : 5 \text{ лет} = 160\,000 \text{ руб. в год.}$$

$$160\,000 \text{ руб.} * 1 / 12 = 13\,333,33 \text{ руб. в месяц.}$$

Ликвидационная стоимость не амортизируется.

На каждую дату отчетности, не реже одного раза в год, ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива, должны пересматриваться.

Пример 8. Возвращаясь к условиям примера, в случае, если ликвидационная стоимость через год изменилась по причине роста цен на аналогичные транспортные средства и оценивается в сумме 550 000 руб. Предположим, что срок полезного использования не был изменен.

Амортизация за истекший год пересчету не подлежит, так как изменение ликвидационной стоимости является изменением учетных оценок и не подлежит ретроспективному пересчету [8, с. 87].

Пересчету подлежит амортизация за текущий период. Скорректированная амортизируемая стои-

мость, после изменения ликвидационной стоимости в 2015 г., составит:

$$1\ 300\ 000 - 500\ 000 - (550\ 000 - 500\ 000) = 750\ 000\ \text{руб.}$$

Амортизируемая стоимость с учетом амортизации прошлого 2014 г., составит:

$$750\ 000\ \text{руб.} - 160\ 000\ \text{руб.} = 590\ 000\ \text{руб.}$$

Амортизация в 2015 г.:

$$590\ 000 : 4\ \text{года} = 147\ 500\ \text{руб. в год};$$

$$147\ 500\ \text{руб.} * 1 / 12 = 12\ 291,67\ \text{руб. в месяц.}$$

Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе профицита или дефицита, за исключением случая, когда амортизация включается в стоимость другого актива. Амортизация актива начисляется тогда, когда актив находится в месте своего использования и готов к нему. Начисление амортизации не прекращается когда актив простаивает и не используется активно. Однако в случае, когда выбранным методом начисления амортизации является метод «пропорционально объему производимой продукции», то при остановке производства начисленная амортизация будет равна нулю.

Амортизируемая стоимость актива должна систематически распределяться в течение срока его полезного использования. Срок полезного использования определяется с точки зрения ожидаемой полезности актива для субъекта сектора государственного управления. Поэтому срок полезного использования актива может быть короче срока экономической службы актива.

При определении срока полезного использования необходимо принимать во внимание следующие факторы:

- предполагаемое использование актива, которое оценивается исходя из ожидаемой мощности или физической производительности актива;
- ожидаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, на протяжении которых предполагается использование актива, программа ремонта и технического обслуживания, а также условия хранения и обслуживания активов во время простоев;
- техническое или моральное устаревание, возникающее в результате изменений или усовершенствований в производстве или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые с использованием актива;
- юридические или иные ограничения на использование актива, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

Оценка срока полезного использования актива производится на основе профессионального суждения, основанного на опыте субъекта сектора государственного управления с аналогичными активами (табл. 6).

Что касается методов начисления амортизации основных средств в соответствии с требованиями отечественных нормативных документов, то, в частности, приказом Минфина РФ «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными

фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» от 1 декабря 2010 г. №157н, предусмотрен один способ начисления амортизации – линейный.

Таблица 6

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕТОДОВ НАЧИСЛЕНИЯ АМОТИЗАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

Показатели	Приказ Минфина РФ №157н	МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства»
Методы начисления амортизации	Линейный	Линейный; способ уменьшаемого остатка; пропорционально объему продукции

Мнение автора по данному вопросу заключается в том, что субъекты сектора государственного управления по некоторым объектам основных средств некорректно исчисляют амортизацию. Так, например, что касается линейного способа начисления амортизации, то наиболее всего он подходит для отражения потребления экономических выгод или полезности таких объектов основных средств, как объекты недвижимости, так как они изнашиваются равномерно.

Например, в отношении таких объектов основных средств, как вычислительная и другая высокотехнологичная техника, линейный способ начисления амортизации не отражает схему поступления экономических выгод в организацию государственного сектора, так как основной свой ресурс, такие объекты отдают в первые один-два, может быть, три года жизни, а за этим сроком выгоды уже не столь очевидны, так как данная техника быстро морально и физически устаревает. Адекватным способом начисления амортизации по таким объектам основных средств является способ уменьшаемого остатка и вероятнее всего с повышающим коэффициентом, например два.

Что касается способа начисления амортизации по таким объектам основных средств, как транспортные средства и оборудование, на котором осуществляется производство готовой продукции, например, типография, то наиболее подходящим способом начисления амортизации мог бы быть способ начисления пропорционально объему производимой продукции, так как именно количество пройденных километров или напечатанных книжных изданий свидетельствуют о потребленном ресурсе и, как следствие, экономических выгодах от использования таких активов.

Полагаем, что собственник имущества владеет искаженной информацией о стоимости своих активов (имущества). Внимания заслуживает вопрос стоимостного критерия при признании затрат в качестве основного средства в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» или в качестве запасов в соответствии с МСФО ОС 12 «Запасы».

В международных стандартах стоимостное пороговое значение себестоимости актива, удовлетворяющего условиям признания объекта основного средства в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» не обозначается. Организация, относящаяся к общественному сектору, самостоятельно устанавливает такой критерий и утверждает его в учетной политике.

В соответствии с требованиями российского законодательства амортизации подлежат основные средства стоимостью выше 40 000 руб. и приобретенные за счет средств от приносящей доход деятельности. Основные средства стоимостью до 3 000 руб. не подлежат амортизации, а по основным средствам стоимостью от 3 000 руб. до 40 000 руб. амортизация начисляется в размере 100%.

Методы начисления амортизации

Метод начисления амортизации должен отражать схему извлечения экономических выгод или пользы от использования актива. Выбранный субъектом сектора государственного управления метод начисления амортизации должен пересматриваться, как минимум, ежегодно. В случае, если структура поступления в организацию, являющуюся субъектом сектора государственного управления, экономических выгод изменилась, то метод начисления амортизации должен быть изменен в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». Данное изменение является изменением бухгалтерских оценок, поэтому не требуется ретроспективный пересчет.

Линейный метод начисления амортизации предполагает начисление постоянной суммы амортизации на протяжении всего срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива.

Пример 9. Первоначальная стоимость (себестоимость) основного средства – 1 000 000 руб. Срок полезной службы – шесть лет. Ликвидационная стоимость – 100 000 руб.

Амортизируемая стоимость – 900 000 руб.:

1 000 000 руб. – 100 000 руб.

Амортизация за год:

900 000 руб. : 6 лет = 150 000 руб.

Амортизация за месяц:

150 000 руб. * 1 / 12 = 12 500 руб.

Метод уменьшаемого остатка предполагает, что сумма начисленной амортизации на протяжении срока полезного использования будет уменьшаться.

Пример 10. Первоначальная стоимость (себестоимость) основного средства – 1 000 000 руб. Срок полезной службы – шесть лет. Ликвидационная стоимость – 100 000 руб.

Норма амортизации:

100% : 6 лет = 16, 67% * 2 = 33,34%.

Первый год:

Амортизация = 1 000 000 руб. * 33,34% = 333 400 руб.

Второй год:

Амортизация = (1 000 000 руб. – 333 400 руб.) * 33,34% = 222 244 руб.

Третий год:

Амортизация = (1 000 000 руб. – 333 400 руб. – 222 244 руб.) * 33,34% = 148 148 руб.

Четвертый год:

Амортизация = (1 000 000 руб. – 333 400 руб. – 222 244 руб. – 148 148 руб.) * 33,34% = 98 756 руб.

Пятый год:

Амортизация = (1 000 000 руб. – 333 400 руб. – 222 244 руб. – 148 148 руб. – 98 756 руб.) * 33,34% = 65 830 руб.

Шестой год. Балансовая стоимость основного средства к началу шестого года эксплуатации равна:

1 000 000 руб. – 333 400 руб. – 222 244 руб. – 148 148 руб. – 98 756 руб. – 65 830 руб. = 131 622 руб.

Амортизация шестого года = 131 622 руб. – 100 000 руб. (ликвидационная стоимость) = 31 622 руб.

Ежемесячно будет начисляться амортизация в сумме:

31 622 руб. * 1/12 = 2 635, 17 руб.

Обращаем внимание читателей на тот факт, что при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка ликвидационная стоимость вычитается из балансовой стоимости актива только в последний год. При линейном же методе для начисления амортизации необходимо определить амортизируемую стоимость, т.е. из первоначальной стоимости вычесть ликвидационную стоимость перед процедурой начисления амортизации, т.е. в первом году.

Метод списания стоимости пропорционально объему продукции заключается в начислении суммы амортизации исходя из производительности актива.

Пример 11. Первоначальная стоимость основного средства (оборудование) – 1 000 000 руб. Максимальная производительная мощность оборудования 8 000 000 ед. Произведено фактически в первый год – 600 000 ед.

Первый год:

Амортизация = 1 000 000 руб. : 8 000 000 ед. * 600 000 ед. = 75 000 руб.

Во второй год сумма начисленной амортизации также будет исчислена, исходя из фактически произведенных единиц изделий. В случае ежемесячного начисления амортизации, фактический объем производства должен измеряться ежемесячно.

Обесценение активов

Субъект сектора государственного управления не реже одного раза в год должен тестировать основные средства на обесценение в соответствии со стандартом МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства».

С точки зрения выполнения требований стандартов, регламентирующих тестирование активов сектора государственного управления на обесценение, прежде всего необходимо все активы разделить на активы, генерирующие и не генерирующие денежные средства. Это необходимо осуществить для того, чтобы впоследствии определиться, каким стандартом необходимо руководствоваться при тести-

ровании на обесценение активов, так как при тестировании на обесценение активов, не генерирующих денежные средства, и активов, генерирующих денежные средства, следует руководствоваться различными стандартами. Так, при проведении теста на обесценение активов, не генерирующих денежные средства, необходимо руководствоваться МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», а в случае тестирования на обесценение активов, генерирующих денежные средства, следует руководствоваться МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства».

Оба стандарта, МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», определяют обесценение как потерю будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива, превышающую сумму систематического признания уменьшения будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива путем амортизации [12, с. 478; 13, с. 666].

Субъект сектора государственного управления должен выявлять наличие признаков обесценения на каждую отчетную дату. Для решения этой задачи международными стандартами, регулирующими вопросы обесценения активов, рекомендовано всю имеющуюся информацию, могущую свидетельствовать об обесценении активов, разделить на две группы: внешние и внутренние источники информации.

К группе внешних источников информации относятся:

- исчезновение или почти полное исчезновение спроса или отсутствие потребности в услугах, обеспечиваемых активом;
- в течение периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем значительные долгосрочные изменения в технологической, правовой или политической среде в которой работает организация.

К внутренним источникам информации относятся:

- имеющиеся в наличии сведения о физическом повреждении актива;
- произошедшие или ожидаемые значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива оказывающие отрицательное влияние на деятельность организации. К числу таких изменений относятся простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности или по выбытию актива ранее ожидаемой даты;
- имеется решение о приостановке строительства актива до его завершения или до приведения в состояние, пригодное для использования;
- имеются данные внутренней отчетности, показывающие, что эффективность использования актива значительно ухудшилась или будет хуже, чем ожидается.

Стоит заметить, что вышеобозначенный перечень источников информации не является исчерпывающим. Субъект сектора государственного управления может выявить дополнительные источники информации, свидетельствующие об обесценении актива. Актив считается обесцененным, если его балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость актива. Возмещаемой стоимостью является

наибольшая из двух величин: справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу и ценность от его использования.

Пример 12. Балансовая стоимость актива равна 1 млн. руб. При проведении процедуры тестирования на обесценение была определена справедливая стоимость актива, которая равна 1,1 млн. руб. Расходы на продажу актива оцениваются в сумме 0,05 млн. руб. Таким образом, справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу равна:

$$1,1 \text{ млн. руб.} - 0,05 \text{ млн. руб.} = 1,05 \text{ млн. руб.}$$

Справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу выше балансовой стоимости актива, что свидетельствует об отсутствии обесценения актива. В таком случае вторая величина, а именно ценность от использования актива, может не определяться. В случае, если справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу, ниже балансовой стоимости, должна определяться ценность от дальнейшего использования актива.

Пример 13. Балансовая стоимость актива равна 1 млн. руб. При проведении процедуры тестирования на обесценение была определена справедливая стоимость актива, которая равна 1,1 млн. руб. Расходы на продажу актива оцениваются в сумме 0,2 млн. руб. Таким образом, справедливая стоимость актива за минусом расходов на продажу равна:

$$1,1 \text{ млн. руб.} - 0,2 \text{ млн. руб.} = 0,9 \text{ млн. руб.}$$

Ценность использования актива определена в сумме 0,85 млн. руб.

В таком случае балансовая стоимость актива должна сравниваться с наибольшей из двух найденных величин, а именно со справедливой стоимостью актива за минусом расходов на продажу, так как она больше, чем ценность от использования актива (0,9 млн. руб. > 0,85 млн. руб.). Сумма превышения балансовой стоимости над возмещаемой стоимостью представляет собой убыток от обесценения. В нашем примере убыток от обесценения составляет 0,1 млн. руб. (1 млн. руб. – 0,9 млн. руб.). Убыток от обесценения одновременно относится на финансовые результаты (признается в составе профицита или дефицита).

Субъект сектора государственного управления на каждую отчетную дату должен выявлять наличие или отсутствие информации, свидетельствующей о наличии признаков обесценения. В случае отсутствия информации, указывающей на обесценение актива и наличии информации об отсутствии убытка от обесценения или его снижении, его необходимо восстановить.

К числу информации, указывающей на отсутствие признаков обесценения, относится следующая информация:

- восстановление спроса или потребности в услугах производимых активом (внешний источник информации);
- в течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные долгосрочные и благоприятные для организации государственного сектора изменения в технологической правовой или политической среде, в которой работает организация (внешний источник информации);

- произошли или ожидаются в ближайшем будущем значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие благоприятные последствия для организации (внутренний источник информации);
- принято решение о продолжении строительства актива, которое ранее было приостановлено (внутренний источник информации);
- данные внутренней отчетности показывают, что эксплуатационные характеристики актива значительно выше или будут значительно выше прогнозируемых (внутренний источник информации).

При восстановлении убытка от обесценения необходимо помнить, что прирост балансовой стоимости актива, относящийся к восстановлению убытка от обесценения не должен превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущих периодах не было признано никакого убытка от обесценения [12, с. 486].

Что касается ценности использования актива, не генерирующего денежные средства, то МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» определяет ее как дисконтированную стоимость оставшейся возможности полезного использования актива, которая может определяться одним из трех методов.

1. Метод амортизированной стоимости замещения. Согласно этому методу, дисконтированная стоимость остаточной возможности полезного использования актива определяется как его амортизированная стоимость замещения, которая представляет собой затраты необходимые для замены полной суммы возможности полезного использования актива с учетом амортизации, чтобы отразить условия использования актива.
2. Метод восстановительной стоимости. При использовании данного метода, дисконтированная стоимость остаточной возможности полезного использования актива определяется путем вычитания оставшейся расчетной восстановительной стоимости актива из текущей стоимости замещения оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения. Восстановительная стоимость – это стоимость восстановления возможности полезного использования актива, до уровня, который был до его обесценения.
3. Метод полезных единиц. Согласно этому методу дисконтированная стоимость остаточной возможности полезного использования актива определяется путем уменьшения текущей стоимости оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения для приведения ее в соответствие с сокращением количества полезных единиц, ожидаемых от обесцененного актива.

Стандарт, регулирующий порядок отражения в учете и отчетности обесценения активов, не генерирующих денежные средства, содержит достаточное количество иллюстративных примеров, разъясняющих порядок определения ценности использования актива различными методами. Вопросы обесценения активов более детально будут рассмотрены в отдельной статье.

В соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» моментом отражения в учете компенсации от третьих лиц, связанной с обесценением актива является факт получения такой компенсации. Так, «компенсация от третьих сторон, связанная с тем,

что объект основных средств был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости, должна включаться в состав профицита или дефицита, когда такая компенсация будет получена». Итак, в завершение рассмотрения вопросов учета основных средств по себестоимости субъекта сектора государственного управления, необходимо констатировать, что в финансовой отчетности данные активы отражаются по балансовой стоимости. Балансовая стоимость – это стоимость, по которой актив отражается в отчетности после вычета всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Организация государственного сектора, как правило, несет затраты на повседневное техническое обслуживание и ремонт основных средств. Также как и в соответствии с российскими нормами по учету таких активов, текущие затраты на обслуживание и ремонт относятся на текущие расходы организации. Некоторые объекты основных средств требуют регулярной замены каких-то частей или проведения регулярных технических осмотров, без проведения которых невозможна, например, эксплуатация самолета. Затраты на проведение таких технических осмотров и замен признаются в балансовой стоимости актива при условии соблюдения всех критериев признания. При этом затраты, понесенные на предыдущие технические осмотры и замены, подлежат списанию, независимо от того включались они в балансовую стоимость объекта основного средства при его покупке или строительстве [10, с. 382].

Учет основных средств по переоцененной стоимости

После того как объект основного средства был принят к бухгалтерскому учету по себестоимости, в случае принятия субъектом сектора государственного управления модели учета данных объектов по переоцененной стоимости, данные объекты основных средств должны отражаться в учете и отчетности по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом, всей накопленной в последующие периоды амортизации и убытков от обесценения.

Переоценка объектов основных средств должна производиться с достаточной степенью регулярности, которую устанавливает сам субъект сектора государственного управления. Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, которые подлежат переоценке в случае, когда справедливая стоимость актива значительно отличается от его балансовой стоимости, может потребоваться дополнительная переоценка. По таким объектам основных средств вполне вероятно и оправдана ежегодная переоценка. В случае, когда справедливая стоимость объектов основных средств не подвержена значительным колебаниям, по таким объектам (например, объектам недвижимости) допускается проведение переоценки один раз в три или пять лет. Необходимо высказать некоторые соображения относительно определения справедливой стоимости объектов основных средств.

Справедливая стоимость объектов недвижимости и движимых объектов основных средств определяется путем оценки на основе рыночных данных. Оценка таких объектов, как правило, проводится независимыми оценщиками, обладающими соответствующей квалификацией в данной области. Справедливую стоимость достаточно просто определить в отношении ликвидных активов, по которым существует активный рынок. К таким активам относятся земельные участки, объекты недвижимости неспециализированного характера, транспортные средства, достаточно большое количество машин и оборудования.

Справедливую стоимость по некоторым объектам основных средств общественного сектора установить затруднительно. Это касается активов, по которым отсутствует активный и ликвидный рынок. Международный стандарт рекомендует, в случае отсутствия рыночных данных по какому-либо объектам основных средств, определять ее, исходя из стоимости аналогичных, схожих по характеристикам и месту расположения объектов. Стандарт содержит следующий пример. Справедливая стоимость незастроенных земель, принадлежащих государству на протяжении длительного времени, можно оценить на основе рыночной стоимости земель, обладающих аналогичными характеристиками и топографией, находящимся в том же месте, и по которым имеются рыночные данные.

Субъекты сектора государственного управления могут владеть специализированными строениями, которые являются уникальными в своем роде, для которых сложно, либо невозможно найти аналогичный объект с похожими характеристиками. По таким объектам, вероятнее всего, отсутствуют рыночные данные. Справедливую стоимость такого актива можно определить, используя стоимость воспроизводства, стоимость замещения с учетом накопленной амортизации, восстановительной стоимости или стоимости единицы работ. В таком случае, МСФО ОС 17 «Основные средства» ссылается на стандарт МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», которым следует руководствоваться при определении выше указанных стоимостей [12, с. 482-483].

При переоценке основных средств переоценке подлежит весь класс основных средств, к которому принадлежит переоцениваемый актив. Класс основных средств – это группа основных средств, схожих по характеру и использованию в деятельности субъекта сектора государственного управления. Примеры отдельных классов приведены в табл. 3.

Переоценка активов, относящихся к одному классу, должна производиться одновременно, чтобы избежать избирательной переоценки и отражения в финансовой отчетности сумм, включающих сочетание затрат и стоимостей на различные даты. Стандарт МСФО ОС 17 «Основные средства» допускает использование скользящего графика по проведению переоценки активов, относящихся к одному классу, при условии, что переоценка будет проводиться в течении короткого промежутка времени. Результаты у проведенной переоценки активов, кото-

рые необходимо отразить в учете и в отчетности, может быть два:

- превышение переоцененной стоимости актива по сравнению с его балансовой стоимостью (в таком случае речь идет об отражении в учете дооценки);
- снижение переоцененной стоимости актива относительно его балансовой стоимости (в этом случае речь идет об отражении в учете уценки).

Значимым моментом для отражения результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете является факт проведения переоценки ранее. В случае, когда переоценка проводится впервые, то вся сумма превышения переоцененной стоимости актива над его балансовой стоимостью (дооценка) отражается на отдельном счете прироста стоимости переоценки в составе чистых активов / капитала.

Пример 14. Субъект сектора государственного управления утвердил в учетной политике учет основных средств по переоцененной стоимости. Переоценка проводится впервые. Основное средство балансовой стоимостью 3,5 млн. руб. по результатам переоценки оценено в 4 млн. руб. Сумма превышения переоцененной стоимости актива над балансовой стоимостью в сумме 0,5 млн. рублей (4 – 3,5) должна быть отражена на отдельном счете «Прирост стоимости от переоценки» в составе чистых активов / капитала.

Журнальные записи по отражению дооценки основных средств.

Переоценка ранее не производилась.

Дт основное средство 500 000;

Кт прирост стоимости от переоценки 500 000.

Когда результатом переоценки является снижение стоимости актива в сравнении с его балансовой стоимостью, и ранее переоценки не производилось, то вся сумма снижения стоимости признается в составе дефицита.

Пример 15. Организация, относящаяся к государственному сектору, впервые проводит переоценку основного средства балансовой стоимостью 5 млн. руб., результатом которой является переоцененная стоимость, равная 4,3 млн. руб. Разница между балансовой стоимостью актива и его переоцененной стоимостью, равная 0,7 млн. руб. (5 – 4,3) единовременно признается в составе дефицита.

Журнальные записи по отражению уценки основных средств.

Переоценка ранее не производилась.

Дт финансовые результаты (дефицит) 700 000;

Кт основное средство 700 000.

При условии, что в предыдущих периодах проводилась переоценка актива, и данный актив был уценен, то при отражении дооценки как результата переоценки текущего периода сначала восстанавливается ранее признанный дефицит от уценки, а затем, сумма превышения дооценки над признанным дефицитом от уценки, признается на отдельном счете прироста стоимости переоценки в составе чистых активов / капитала.

Пример 16. Воспользуемся предыдущим примером по отражению дооценки и предположим, что

ранее, в прошлом году, проводилась переоценка и объект был уценен на 0,3 млн. рубл. Это значит, что эта сумма была признана в составе дефицита прошлого года. Для отражения дооценки в сумме 0,5 млн. рублей (4 – 3,5) необходимо сначала восстановить прошлогодний дефицит в сумме 0,3 млн. руб., т.е. отразить его в составе профицита. Затем, ввиду того, что сумма дооценки превышает сумму прошлогодней уценки на 0,2 млн. руб., то эту сумму (0,2 млн. руб.) необходимо отразить на отдельном счете прироста стоимости переоценки в составе чистых активов / капитала.

Журнальные записи по отражению дооценки основных средств. Ранее производилась переоценка. Объект был уценен на 300 000 руб. Отражение дооценки в сумме предыдущей уценки.

Дт основное средство 300 000;

Кт финансовые результаты (профицит) 300 000.

Отражение дооценки в сумме, превышающей величину, предыдущей уценки.

Дт основное средство 200 000;

Кт прирост стоимости от переоценки 200 000.

При необходимости отражения уценки основного средства, после ранее проведенной дооценки и отражения ее (дооценки) результатов на счете прироста стоимости переоценки в составе чистых активов/капитала, сначала необходимо списать сумму со счета прироста стоимости переоценки в размере прошлогодней дооценки, а затем сумму превышения уценки текущего года над суммой прошлогодней дооценки необходимо признать в составе дефицита.

Пример 17. Воспользуемся предыдущим примером по отражению уценки и предположим, что ранее, в прошлом году, впервые проводилась переоценка и объект был дооценен на 0,4 млн. руб. Это значит, что эта сумма была отражена на отдельном счете прироста стоимости переоценки в составе чистых активов / капитала. Для отражения уценки в сумме 0,7 млн. руб. (5 – 4,3) сначала необходимо списать со счета «Прирост стоимости переоценки» 0,4 млн. руб. Затем сумму превышения уценки над ранее отраженной дооценкой, равной 0,3 млн. руб. (0,7 – 0,4), отразить в составе дефицита текущего года.

Журнальные записи по отражению уценки основных средств. Ранее производилась переоценка. Объект был дооценен на 400 000 руб. Отражение уценки в сумме предыдущей дооценки:

Дт прирост стоимости от переоценки 400 000;

Кт основное средство 400 000.

Отражение уценки в сумме, превышающей величину, предыдущей дооценки:

Дт финансовые результаты (дефицит) 300 000;

Кт основное средство 300 000.

Основная задача при учете основных средств по переоцененной стоимости отразить в Отчете о финансовом положении на каждую отчетную дату основные средства по справедливой стоимости. Уве-

личение либо уменьшение стоимости активов одного класса должно признаваться внутри этого класса, и не должно быть отнесено на другие классы.

При переоценке основных средств накопленную амортизацию можно учесть одним из следующих способов.

Первый – пересчитать пропорционально изменению полной балансовой стоимости, таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки равнялась его переоцененной стоимости. Данный метод часто используется при переоценке актива путем индексации стоимости замещения с учетом накопленной амортизации.

Пример 18. Первоначальная стоимость основного средства равна 10 млн. руб. Амортизация, накопленная к моменту переоценки, равна 3 млн. руб. Стоимость основного средства определенная по результатам переоценки равна 12 млн. руб. При данном методе первоначальная стоимость основного средства будет дооценена с учетом коэффициента $12 / (10 - 3)$ и равна 17,1 млн. руб. ($10 * 12 / (10-3)$). В данном случае первоначальная стоимость основного средства пересчитывается с учетом коэффициента переоценки, который определяется путем соотношения переоцененной стоимости основного средства, равной 12 млн. руб. к балансовой стоимости актива, равной 7 млн. руб. ($10 - 3$).

Сумма амортизации, которая должна быть накоплена по основному средству стоимостью 12 млн. руб. равна 5,1 млн. руб. ($3 * 12 / (10 - 3)$).

Амортизация находится также с помощью коэффициента переоценки. После пересчета балансовая стоимость основного средства равна его переоцененной стоимости: $12 = 17,1 - 5,1$. Актив будет отражен в Отчете о финансовом положении по переоцененной стоимости, равной 12 млн. руб.

Журнальные записи по отражению амортизации, в результате переоценки.

Метод 1:

Дт основное средство 7,1 (17,1-10);

Кт прирост стоимости от переоценки 7,1.

Дт прирост стоимости от переоценки 2,1 (5,1-3);

Кт начисленная амортизация 2,1.

Второй – накопленная амортизация вычитается из полной балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Данный метод часто применяется в отношении зданий.

Пример 19. Воспользуемся условиями предыдущего примера. При данном методе амортизация в сумме 3 млн.руб. списывается против первоначальной стоимости основного средства, равной 10 млн. руб., а нетто-величина, равная 7 млн. руб. ($10 - 3$) дооценивается до переоцененной стоимости основного средства, то есть на 5 млн. руб. ($12 - 7$).

Журнальные записи по отражению амортизации в результате переоценки.

Метод 2:

Дт начисленная амортизация 3,0;

Кт основное средство 3,0.

Дт основное средство 5,0;

Кт прирост стоимости от переоценки 5,0.

Использование любого из выше обозначенных методов приводит к сумме на счете «Прирост стоимости от переоценки», равной 5 млн. руб.

В случае выбытия основного средства, по которому был накоплен прирост стоимости от переоценки на отдельном счете, необходимо списать величину прироста от переоценки по выбывающему объекту основного средства. Эту сумму можно списать всю полностью в момент выбытия объекта основного средства, а можно списывать по частям в процессе эксплуатации актива. Списываемая величина части прироста стоимости от переоценки должна быть равна разнице между суммой амортизации, пересчитанной, исходя из переоцененной балансовой стоимости основного средства и суммой амортизации, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости. Списываемая сумма части должна быть отнесена на накопленный профицит или дефицит без отражения на счетах профцита или дефицита.

Пример 20. Воспользуемся условиями примера 18, в котором амортизация пересчитывалась с 3 млн. руб. до 5,1 млн. руб. В вышеобозначенной норме речь идет о том, что разница между суммами начисленной амортизации по переоцененной стоимости основного средства и амортизации по стоимости основного средства до проведения переоценки, равная 2,1 млн. руб. (5,1 – 3) может списываться либо в момент выбытия актива одновременно, либо постепенно в процессе эксплуатации актива. Так, если планируется эксплуатировать актив в течение 4 лет, то сумма 2,1 млн. руб. будет списываться ежемесячно в размере:

$0,043 \text{ млн. руб. } (2,1 \text{ млн. руб.} * 1 / 48 (4 \text{ года} * 12 \text{ мес.})).$

Прекращение признания

Признание балансовой стоимости основного средства прекращается:

- при его выбытии;
- когда от использования или выбытия актива не ожидается больше экономических выгод или возможности полезного использования.

Прибыль или убыток от выбытия основных средств, которые определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива, должны включаться в профицит или дефицит при списании объекта. Прибыль от выбытия основных средств не может классифицироваться как выручка в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций», так как является прочим доходом, признаваемым в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства».

Однако из этого правила, к слову сказать, как и из многих других, есть исключение. «Однако организация, которая в ходе своей обычной деятельности регулярно продает объекты основных средств, использовавшиеся для передачи в аренду другим сторонам, должна перевести такие активы в запасы по балансовой стоимости, когда они перестают использоваться для целей аренды и предназначаются для продажи. Поступления от продажи таких активов должны признаваться как выручка в соответ-

ствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций».

Субъект сектора государственного управления вправе переqualифицировать актив, не генерирующий денежные средства, в актив, генерирующий денежные средства, и наоборот. Данный факт в обязательном порядке должен быть раскрыт в пояснениях к финансовой отчетности. МСФО ОС 17 «Основные средства» требует раскрытие большого объема информации об основных средствах, а именно:

- метод оценки используемый для определения полной балансовой стоимости;
- метод начисления амортизации;
- сроки полезного использования основных средств и нормы амортизации;
- первоначальная стоимость основного средства, накопленная амортизация, накопленные убытки от обесценения на начало и конец отчетного периода;
- сверка балансовой стоимости на начало и конец года, включающая информацию о поступивших, выбывших объектах основных средств, начисленной амортизации, накопленных убытках и результатов переоценки по ним.

Выше обозначенная информация раскрывается по каждому классу основных средств. Кроме этого, финансовая отчетность субъекта сектора государственного управления должна раскрывать информацию:

- о наличии и сумме ограничений прав собственности, основных средствах, заложенных в качестве обеспечения обязательств;
- о сумме затрат, включенных в себестоимость основных средств в ходе их строительства;
- о величине договорных обязательств по приобретению основных средств;
- о размере компенсации, причитающейся от третьих сторон, связанную с обесценением, утратой, или передачей основного средства с потерей стоимости и включенную в состав профцита или дефицита, при условии, что эта информация не раскрыта в Отчете о финансовых результатах деятельности.

В добавлении к этому, практическое использование стандарта требует применения профессионального суждения по таким вопросам как, сроки полезного использования основных средств и методы начисления амортизации по ним. В связи с этим требуется раскрытие информации о применяемых методах начисления амортизации и расчетных сроках полезного использования или нормах амортизации, что обеспечит пользователей финансовой отчетности информацией, позволяющей им анализировать выбранную менеджментом субъекта сектора государственного управления политику и сравнивать ее с другими организациями.

Необходимо обратить внимание на тот факт, что в соответствии с российским законодательством бюджетные организации (бюджетные, автономные, казенные) устанавливают срок полезного использования основных средств по Общероссийский классификатор основных производственных фондов (ОКОПФ), руководствуясь постановлением Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 1 января 2002 г. №1.

Следовательно, решение о сроке полезного использования основного средства принимается российскими бухгалтерами, а не руководством учреждения, не на основе профессионального суждения, а на основе нормативного документа, что, конечно же, облегчает решение данной задачи отечественным специалистом. Однако, к сожалению, при решении столь значимого вопроса, коим является период времени (объем производства) в течение которого субъект сектора государственного управления намерен извлекать экономические выгоды или пользу от использования актива, специалисты, принимающие такие решения, руководствуются не экономическими выгодами для организации и ее собственника, которым является государство, а нормативным документом, что, безусловно, проще.

В завершении настоящей статьи автором был проведен анализ МСФО ОС, на предмет их использования при применении МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства». Анализ позволил сделать следующие выводы. Непосредственно задействованные МСФО ОС при применении международного стандарта, регулирующего порядок отражения в финансовой отчетности субъекта сектора государственного управления, выявлены следующие:

- МСФО ОС (IPSAS) 16 «Инвестиционная недвижимость»;
- МСФО ОС (IPSAS) 12 «Запасы»;
- МСФО ОС (IPSAS) 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства»;
- МСФО ОС (IPSAS) 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»;
- МСФО ОС (IPSAS) 5 «Затраты по займам»;
- МСФО ОС (IPSAS) 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы»;
- МСФО ОС (IPSAS) 13 «Аренда»;
- МСФО ОС (IPSAS) 9 «Выручка от обменных операций»;
- МСФО ОС (IPSAS) 3 «Учетная политика, изменение оценочных значений и ошибки»;
- МСФО ОС (IPSAS) 25 «Вознаграждения работникам».

Это значит, что при вводе в действие МСФО ОС 17 «Основные средства» или принятия федерального стандарта государственного сектора по учету основных средств, необходимо одновременное введение в действие как минимум еще 10 выше обозначенных стандартов.

Подводя итог вышесказанному, хотелось бы кратко остановиться на организационных аспектах применения МСФО ОС субъектами сектора государственного управления. В их числе можно отметить:

- отсутствие квалифицированных специалистов;
- высокие затраты на обучение персонала;
- высокие затраты на подготовку отчетности;
- отсутствие информационных систем обеспечения составления отчетности по МСФО ОС;
- формальное отношение руководства к МСФО ОС;
- сопротивление персонала по внедрению МСФО ОС;
- ограничения на фонд заработной платы;
- частое изменение российского законодательства по ведению бухгалтерского учета организациями государственного сектора, которое служит основой для выявления корректировок при составлении отчетности, соответствующей требованиям МСФО ОС.

Перечень названных проблем не является исчерпывающим.

Литература

1. О мерах по реализации государственной политики в области образования и науки [Электронный ресурс] : Указ Президента РФ от 7 мая 2012 г. №599. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ // М-во финансов РФ : официальный сайт. Режим доступа: <http://minfin.ru/>
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одоб. Методологическим Советом по бухгалтерскому учету при М-ве финансов РФ и Президентским советом Ин-та профессиональных бухгалтеров 29 дек. 1997 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О мерах государственной поддержки ведущих университетов РФ в целях повышения их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 16 марта 2013 г. №211. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по ее применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 1 дек. 2010 г. №157н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О перечне требований к отбору ВУЗов для получения ими государственной поддержки в целях повышения их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров [Электронный ресурс] : приказ М-ва образования и науки РФ от 22 апр. 2013 г. №296. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Концептуальная основа бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе [Электронный ресурс] : проект стандарта // М-во финансов РФ : официальный сайт. URL: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/fsfo/>
8. Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 3 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
9. Затраты по займам [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 5 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
10. Основные средства [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 17 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
11. Резервы, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 19 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
12. Обесценение активов, не генерирующих денежные средства [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 21 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
13. Обесценение активов, генерирующих денежные средства [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 26 : утв. приказом М-ва фи-

нансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

14. Ткаченко Л.И. Совершенствование бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС) [Текст] / Л.И. Ткаченко // Проблемы учета и финансов: науч.-практ. ж. – 2013. – №4. – С. 66-69.

Ключевые слова

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора; организации государственного сектора; основные средства; обесценение активов; не генерирующих денежные средства; возмещаемая стоимость; экономические выгоды от использования актива; резерв на вывод актива из эксплуатации; дисконтированная стоимость; справедливая стоимость; амортизация основных средств; модель учета по себестоимости; модель учета по переоцененной стоимости; квалифицируемый актив; капитализируемые затраты по заемным средствам.

Людмила Ивановна Ткаченко

РЕЦЕНЗИЯ

Правительством Российской Федерации проводится реформа бухгалтерского учета в организациях, относящихся к государственному сектору экономики, на основе Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). На текущий момент времени не выработан понятийный аппарат, отсутствует методика применения МСФО ОС субъектами сектора государственной экономики. Разработке методических аспектов и разрешению практических учетных проблем в области бухгалтерского учета основных средств в соответствии с МСФО ОС организациями государственного сектора посвящена рецензируемая статья. Кроме вышеназванных причин, актуальность данной проблеме добавляет необходимость составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС за 2013-й и 2014 гг. ведущими российскими университетами в рамках исполнения Программы повышения их конкурентоспособности среди мировых научно-образовательных центров.

В статье заложены методические основы и раскрыты прикладные аспекты отражения в учете и финансовой отчетности информации об основных средствах субъекта сектора государственного управления. Данная статья имеет практическую значимость для организаций государственного сектора ввиду отсутствия методических рекомендаций по учету основных средств по международным стандартам и необходимости составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС за 2013-й, 2014 гг. ведущими российскими университетами, в числе которых Национальный исследовательский Томский государственный университет.

Земцов А.А., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой финансов и учета Национального исследовательского Томского государственного университета