

8. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА – 1

1. Определение основных средств
 2. Задачи учета основных средств
 3. Первоначальная оценка основных средств
 4. Последующие затраты
 5. Учет износа
-

1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства – это материальные активы, которые:

- используются компанией для производства или поставки товаров и услуг; для сдачи в аренду другим компаниям, или для административных целей; и которые
- предполагается использовать в течение более чем одного периода.

2. ЗАДАЧИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Главными вопросами в учете основных средств являются:

а) Условия признания активов

Объект основных средств должен признаваться в качестве актива, когда:

- с большой долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды, и
- себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

б) Определение балансовой стоимости и амортизационных отчислений

- *Балансовая стоимость* – сумма, в которой актив отражается в бухгалтерском балансе, т.е. первоначальная стоимость за вычетом суммы накопленного износа.
- *Амортизация* – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.
- *Амортизируемая стоимость* – себестоимость актива или другая сумма, отраженная в отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.
- *Срок полезной службы*:
 - ожидаемый (расчетный) период использования активов компании, или
 - количество единиц, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

с) Определение и порядок учета прочего изменения балансовой стоимости

- переоценка, модернизация, прирост (дополнения).

3. ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

МСФО 16 «Основные средства»: Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценен по фактической стоимости.

Фактическая стоимость объекта основных средств включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению; любые торговые скидки вычитаются при определении покупной цены.

Примерами прямых затрат являются:

- а) затраты на подготовку площадки (фундамента);
- б) первичные затраты на доставку и разгрузку;
- с) затраты на установку;
- д) стоимость профессиональных услуг, таких как работа архитекторов и инженеров.

МСФО 16: Первичные операционные убытки, понесенные до достижения показателей эксплуатации основного средства, признаются как расход.

Стоимость основных средств, *произведенных* компанией, определяется на основе тех же принципов, что и при приобретении активов. Если компания производит аналогичные активы для продажи в ходе своей деятельности, стоимость актива обычно равна его себестоимости. Таким образом, любая внутренняя прибыль при расчете стоимости таких основных средств исключается.

3.1. ПРИОБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Принцип соответствия требует, чтобы затраты по приобретению ОС были отсрочены и удерживались на счетах активов до получения дохода. Как только активы были запущены в эксплуатацию и стали играть свою роль в получении дохода, стоимость приобретения начинает приводиться в соответствие с доходами посредством амортизации.

Общие принципы оценки активов не зависят от обстоятельств или способа приобретения основных средств. Основные средства могут быть приобретены несколькими способами:

- а) за денежные средства;

Основные средства

- b) в кредит;
- c) в обмен на акции капитала приобретающей компании;
- d) в качестве дара от другого субъекта;
- e) путем строительства;
- f) в обмен на другие активы.

(a) Основные средства, приобретенные за денежные средства

Например, при покупке уже существующего здания в его стоимость включают цену покупки, расходы, связанные с ремонтом, и другие расходы по доведению его до рабочего состояния.

(b) Основные средства, приобретенные в кредит

МСФО 16, п.17: Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия оплаты, фактическая стоимость равна цене покупки. Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов по кредиту, если только она не капитализируется в соответствии с разрешенным альтернативным порядком учета согласно МСФО 23 «Затраты по займам».

(c) Основные средства, приобретенные в обмен на акции

Когда акции выпускаются с целью приобретения основных средств, активы отражаются либо по справедливой (рыночной) стоимости актива, либо по справедливой (рыночной) стоимости выпущенных акций, в зависимости оттого, что из них более объективно и достоверно.

Пример 1:

Предприятие «Мэдфорд» купила оборудование, бывшее в употреблении. Состояние оборудования нормальное, но обычно оно не продается до истечения срока службы, поэтому трудно определить достоверную рыночную стоимость. В оплату за это оборудование «Мэдфорд» отдала 2 000 простых акций номинальной стоимостью \$5. Простыми акциями корпорации «Мэдфорд» активно торгуют на Фондовой Бирже и рыночная цена составляет \$10 за акцию. Следовательно, правильная оценка оборудования составит сумму в _____.

Оборудование
Неоплаченный капитал
Дополнительный оплаченный капитал

Если нельзя достоверно определить рыночную стоимость ценных бумаг, то применяется рыночная стоимость приобретенных активов, если она поддается достоверной оценке. Допустим, рыночная стоимость

Основные средства

оборудования – 15 000\$. Тогда соответствующие бухгалтерские проводки будут выглядеть следующим образом:

Оборудование (рыночная стоимость)
Неоплаченный капитал
Дополнительный оплаченный капитал

Если в недавнем времени не проводилась продажа таких активов на денежной основе, необходимо провести независимую оценку актива.

(d) Основные средства, полученные в дар

Бывают случаи, когда государственные органы передают основные средства в дар какому-нибудь предприятию в качестве *стимула* расположения производства в том или ином районе. Делая так, местные органы власти надеются улучшить местную налоговую базу и повысить занятость населения. В некоторых случаях основные средства передаются предприятию в дар на *определенных условиях*, например, принятие на работу определенного количества людей в установленные сроки.

Иногда дарение основных средств производится акционерами, чтобы помочь компании во времена финансовых затруднений.

Дарение основных средств – это не взаимная передача, это передача ресурсов в одном направлении. Неденежный актив, полученный в результате односторонней передачи, оценивается по справедливой стоимости полученного актива или услуги, определенной экспертным путем или на основании передаточных документов.

Счета активов и собственного капитала должны увеличиваться на основе достоверной оценки текущей рыночной стоимости актива, полученного в дар, если при передаче не было поставлено каких-либо других условий. Увеличение счета собственного капитала представляет источник подаренного актива и повышает капитал предприятия. Полученные в дар активы не влияют на чистую прибыль, так как предприятие не заработало эти ресурсы. Однако, будущий доход предприятия может увеличиться в результате использования этих активов.

Пример 2:

1 мая 1991г. мэрия города передала здание (рыночная стоимость \$400 000) и землю (рыночная стоимость \$100 000), на которой находится здание, компании “Стэнфорд” в качестве стимула для создания производства на этом месте. Расходы по юридическому оформлению (связанные с землей) в сумме \$5 000 несет компания “Стэнфорд”, которая отражает дар следующим образом, используя подход с позиции капитала (см. дальше):

Основные средства

1 мая

Здание.....

Земля

Денежные средства

Собственный капитал - здание и земля, полученные в дар

Амортизация здания основана на оценке стоимости в сумме \$400 000.

(е) Основные средства, полученные в виде правительственной субсидии

Правительственные субсидии – это правительственная помощь в форме передачи предприятию ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью предприятия. К правительственным субсидиям не относятся формы правительственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, а также такие операции, которые не отличаются от обычных торговых операций предприятия.

Если условия не выполняются, от предприятия могут потребовать возмещения стоимости полученной помощи.

Существует два основных подхода к учету правительственных субсидий: подход с позиции капитала, в соответствии с которым субсидия прямо кредитуется на капитал, и подход с позиции дохода, в соответствии с которым субсидия относится на доходы одного или более учетных периодов.

Сторонники **подхода с позиции капитала** выдвигают следующие аргументы:

- a) правительственные субсидии являются инструментом финансирования и должны отражаться в балансе, а не в отчете о прибылях и убытках, покрывая статьи расходов, которые они финансируют. Поскольку возврат субсидий не предусматривается, они должны кредитоваться непосредственно на счет капитала;
- b) неправомерно признавать правительственные субсидии в отчете о прибылях и убытках, так как они не заработаны, а являются формой стимулирования, предоставляемой правительством, без связанных с ними затрат.

В пользу **подхода с позиции дохода** выдвигаются следующие аргументы:

- a) правительственные субсидии представляют собой поступления из источников, не связанных с акционерами, поэтому они не должны кредитоваться прямо на счет капитала, а должны признаваться в качестве дохода в соответствующие периоды;
- b) правительственные субсидии в редких случаях являются благотворительностью. Предприятие зарабатывает их тем, что

Основные средства

удовлетворяет предписанным ими условиям, выполняет предусмотренные обязательства, поэтому правительственные субсидии следует признавать как доход и соотносить со связанными с ними затратами, которые субсидии должны компенсировать;

- с) так как налог на прибыль и другие налоги представляют собой вычеты из дохода, логично таким же образом отражать правительственные субсидии, которые являются продолжением фискальной политики в отчете о прибылях и убытках.

Казахстан придерживается подхода с позиции дохода.

Для подхода с позиции дохода важно, чтобы правительственные ссуды признавались в качестве дохода в течении периодов, необходимых для сопоставления их с соответствующими расходами, на систематической и рациональной основе. Признание правительственных субсидий в качестве дохода в момент получения приемлемо только в том случае, если не существует базы для распределения субсидий по учетным периодам, кроме того единовременного, в котором она получена.

Анализ условий помощи укажет, какую бухгалтерскую процедуру нужно применять:

- а) Помощь, относящаяся к текущим расходам или доходам должна учитываться при определении чистой прибыли периода.
- б) Помощь, относящаяся к будущим периодам, должна быть отсрочена и относиться на доход в том периоде, когда возникают связанные с ней расходы.
- с) Помощь, направленная на приобретение основных средств должна:
- либо вычитаться из первоначальной стоимости основного средства за вычетом амортизации (из чистой стоимости актива),
 - либо ее нужно отсрочить и амортизировать по тем же правилам, как амортизируются изнашиваемые основные средства.

Пример 3:

Представим, что правительственным грантом оплачивается 30% суммы при покупке оборудования, стоимостью \$100 000. Срок службы оборудования - 10 лет. В данном случае можно использовать и метод чистой стоимости и метод отсрочки, поэтому показаны оба способа журнальных записей.

Основные средства

Метод чистой стоимости		Метод отсрочки	
<u>Отражение покупки:</u>			
Оборудование	100 000	Оборудование	100 000
Денежные средства	100 000	Денежные средства	100 000
<u>Отражение получения гранта:</u>			
Денежные средства	30 000	Денежные средства	30 000
Оборудование	30 000	Отсроченный правительственный грант (доход будущих периодов)	30 000
<u>Отражение расхода на амортизацию в конце каждого года в течение 10 лет:</u>			
Расход на амортизацию		Расход на амортизацию	
(1/10 × \$70 000)	7 000	(1/10 × \$100 000)	10 000
Накопленная амортизация	7 000	Накопленная амортизация	10 000
		Отсроченный правительственный грант (1/10 × \$30 000)	3 000
		Расход на амортизацию	3 000

Использование любого из этих методов одинаково влияет на доход. Разница появится в бухгалтерском балансе: при использовании метода отсрочки валовая стоимость основных средств будет отражена с уменьшением на сумму компенсации, состоящей из не амортизированного гранта, в отличие от метода чистой стоимости, который представляет чистую стоимость долгосрочного актива. Оба метода приемлемы.

(f) Активы, возведенные собственными силами

МСФО 16, п.19: «Стоимость основных средств, произведенных компанией, определяется на основе тех же принципов, что и при приобретении активов. Если компания производит аналогичные активы для продажи в ходе своей деятельности, стоимость актива обычно равна стоимости его производства для продажи (см. МСФО 2 «Запасы»). Таким образом, любая внутренняя прибыль при расчете стоимости таких основных средств исключается. Точно так же сверхнормативные затраты сырья, труда или других ресурсов, имевшие место при производстве актива, не включаются в его себестоимость. МСФО 23 «Затраты по займам» устанавливает условия включения расходов по выплате процентов в стоимость основных средств.» Фактическая стоимость возведенных собственными силами активов необязательно совпадает со справедливой рыночной стоимостью. В соответствии с оценкой других активов, максимальной оценкой является справедливая рыночная стоимость. Если общая стоимость строительства (включая накладные расходы и проценты во время строительства) *превышает* рыночную стоимость аналогичного актива равной мощности и качества, разница признается как убыток. Невыполнение данного условия переносит вперед элементы затрат, не приносящих выгоду в будущем, чем нарушает принцип консерватизма.

Основные средства

В другом случае, когда стоимость возведенного собственными силами актива *меньше* рыночной стоимости аналогичных активов, актив отражается по общей стоимости строительства. Использование в этом случае для оценки рыночной стоимости приводит к возникновению прибыли от строительства. Принцип консерватизма не позволит нам признать доход в данной ситуации. Актив должен учитываться по наименьшей из себестоимости и рыночной стоимости.

Накопленные затраты по строительству обычно отражаются по счету “Незавершенное строительство”. До завершения строительства здание не учитывается как “Здание”, потому что он еще не находится в рабочем состоянии. По завершении строительства и вводе в эксплуатацию актив переносится на счет “Здания” и подлежит начислению износа.

(g) Земля

Земля не амортизируется, т.к. считается, что ее стоимость не уменьшается и не истощается в процессе производственной деятельности. В некоторых случаях земля может *уцениваться*, для отражения постоянного снижения ее ценности.

Неиспользуемая земля или земля, удерживаемая в целях перепродажи, должна быть *отделена* от земли, используемой в операционной деятельности.

Расходы капитализируются на счет земли только по тем участкам, которые находятся в эксплуатации в настоящее время.

Когда земля *приобретается* в целях реконструкции или для строительства здания, стоимость устранения существующих конструкций и прочих препятствий *капитализируется* на счет земли. Такие затраты по сносу необходимы для многих видов использования земли. Выручка от реализации материалов, полученных при ликвидации конструкции сокращает эти затраты. Однако, если земля уже *находится* во владении фирмой, а существующие конструкции устраняются для предоставления места новому строительству, затраты по сносу *не капитализируются* на счет земли, а повышают любые убытки или сокращают прибыль при выбытии старой конструкции.

Определенные виды облагораживания и другие виды усовершенствований включаются в стоимость земли, если они *постоянны*, например, искусственные озера и лесные насаждения.

Если неиспользуемая земля удерживается в целях инвестиций или аренды, затраты по оплате налогов на собственность и страхование капитализируются только в течение периодов подготовки земли к продаже или аренде.

При покупке земли часто возникают дополнительные расходы, оплачиваемые помимо ее стоимости. Эти расходы, как и стоимость земли,

Основные средства

следует отразить по дебету счета “Земля”. К ним относятся комиссионное вознаграждение агентам по недвижимости; оплата услуг адвокатов; налоги, оплаченные покупателем; стоимость дренажа, очистки и выравнивания земли; геодезические работы.

Пример 3:

Предположим, что фирма покупает участок земли для новой деятельности. Она оплачивает стоимость покупки земли (чистая цена покупки) в \$170 000, оплачивает услуги брокеру \$6 000 и услуги адвокатов \$2 000, платит \$10 000 за снос старого здания, ликвидационная стоимость которого \$4 000, за выравнивание земли \$1 000. Ниже приведен расчет суммы, относимой в дебет счета “Земля”:

Цена приобретения	170 000
Комиссионное вознаграждение брокеру.....	6 000
Гонорар юристам	2 000
Оплата за снос старого здания	10 000
Минус: Ликвидационная стоимость	(4 000)..... 6 000
Оплата за выравнивание земли	1 000
И т о г о	<u>185 000</u>

Облагораживание земли

Облагораживанием земли являются амортизируемые усовершенствования площади, включая подъездные пути, парковки, ограду и другие виды облагораживания, являющиеся постоянными. Несмотря на то, что парковка кажется постоянной и не подлежащей амортизации, со временем происходят повреждения, требующие ремонта и, в конечном итоге, замены. Стоимость облагораживания земли не добавляется на счет земли, вместо этого эти расходы капитализируются на отдельном счете и амортизируются.

(h) Приобретение нескольких активов одновременно на общую сумму (паушальный метод¹)

Иногда приобретаются несколько активов на общую сумму, т.к. такая цена часто ниже, чем если бы активы приобретались по отдельности. В других случаях активы приобретаются как приложение, как в случае с землей и зданиями. Этот вид приобретения, называемый также *корзинным, групповым или приобретением за общую сумму*, приводит к проблеме распределения общей суммы на несколько приобретенных активов.

¹ Паушальный платеж – сумма, уплаченная не за какой-то отдельный объект, а за их комплекс, при этом из документов не вытекает цена каждого объекта, входящего в этот приобретенный комплекс.

Основные средства

Часть общей стоимости, которую *можно* соотнести с определенными активами в одной группе, полностью распределяется на эти активы. Например, затраты по оценке земли, распределяются только на счет земли. Распределение оставшейся суммы (за минусом прямо распределенных сумм) на каждый актив группы, необходимо для отражения в учете каждого актива индивидуально. Эта сумма затрат, на приобретение по каждому отдельному активу, является основой для последующей амортизации. Срок полезной службы и остаточная стоимость каждого актива, подлежит отдельному расчету, а также, при возможности, по каждому активу желательно начислять амортизацию отдельно.

Каждый актив в группе подвергается оценке, основываясь на соотношении своей рыночной стоимости и общей рыночной стоимости группы. Эта процедура называется *пропорциональным* методом. Если определима рыночная стоимость только одного из двух активов в группе, эта сумма используется для оценки первого актива. Второй актив оценивается по оставшейся к распределению сумме. Этот метод называется *приростным*.

Пример 4:

Чтобы проиллюстрировать пропорциональный метод, предположим, что договорная цена на землю, здание и оборудование была \$90 000. Эти активы оцениваются индивидуально следующим образом: \$30 000 – земля, \$50 000 – здание, \$20 000 – оборудование. Распределение единой суммы и проводки по отражению операции следующие:

Актив	Рыночная стоимость	Распределение стоимости	Распределено
Земля			
Здание			
Оборудование			
Итого			

Отражение приобретения за общую сумму:

Земля.....	
Здание.....	
Оборудование.....	
Денежные средства	

3.2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

Природные ресурсы, например строевой лес, месторождения нефти и газа, залежи минерального сырья, относятся к *истощаемым* активам. Их отличительной особенностью является то, что при добыче они превращаются в материальные запасы.

Природные ресурсы отражаются в учете по стоимости приобретения, причем по мере разработки ресурсов их стоимость уменьшается. Такое уменьшение стоимости ресурсов регистрируется как их истощение. Термин

Основные средства

«истощение» включает в себя не только опустошение природных ресурсов, но и пропорциональное списание стоимости природных ресурсов на добытые продукты. Издержки распределяются так же, как при начислении износа по производственному методу.

При покупке или разработке ресурсов определяют расчетный показатель величины запасов в тоннах, баррелях, кубических метрах. Тогда стоимость одной добытой единицы ресурса будет равна:

Стоимость ресурсов – Ликвидационная стоимость ресурсов

Расчетная величина запасов

В случае, если срок полезной службы основных средств, задействованных в добыче ресурсов, превышает предварительно рассчитанный срок разработки месторождения и после окончания разработки ресурсов они становятся практически ненужными, износ на них начисляется на той же базе, на которой исчисляется и истощение запасов.

4. ПОСЛЕДУЮЩИЕ ЗАТРАТЫ

Последующие затраты могут быть капитализированы или списаны на расходы.

(a) Капитализируемые затраты

Если ожидается, что капитальные вложения принесут выгоду и после окончания отчетного периода, то такие затраты капитализируются.

МСФО 16, п.25: Последующие затраты, связанные с объектом основных средств признаются в качестве актива только тогда, когда они улучшают состояние актива, повышая его производительность сверх первоначально рассчитанных нормативов. Примерами улучшений, которые ведут к увеличению будущих экономических выгод, являются:

- a) модификация (модернизация) основного средства, увеличивающая срок его полезной службы, включая повышение его мощности;
- b) усовершенствование деталей и узлов машин для достижения значительного улучшения качества выпускаемой продукции; и
- c) внедрение новых производственных процессов, обеспечивающих значительное сокращение ранее рассчитанных производственных затрат.

(b) Некапитализируемые затраты

МБСУ 16, п.18: «Административные и другие общие накладные расходы не являются элементами фактической стоимости основных средств, если они не относятся непосредственно к приобретению актива или его доведению до рабочего состояния. Точно так же расходы по вводу в эксплуатацию и

Основные средства

другие подготовительные расходы не входят в стоимость актива, если они не являются необходимыми для приведения актива в рабочее состояние. Первичные операционные убытки, понесенные до достижения показателей эксплуатации основного средства, признаются как расход.»

Если ожидается, что затраты, связанные с получением дохода, принесут выгоду только в текущем отчетном периоде, то они относятся напрямую на соответствующие счета расходов.

Затраты, не повышающие ожидаемую полезность актива, не капитализируются. Например, затраты на обслуживание или ремонт машин и оборудования обычно являются расходами периода, поскольку обслуживание или ремонт скорее восстанавливает, чем повышает первоначально рассчитанные нормативные показатели производительности.

Затраты на обучение сотрудников по использованию зданий и установке оборудования не капитализируются. Эти затраты увеличивают ценность сотрудников, а не активов. Также не капитализируются ежегодные затраты по оплате налогов на собственность и страхование. Эти затраты только поддерживают или защищают актив в течение отчетного периода.

Затраты на демонтаж и выбытие старого актива не добавляются к стоимости нового актива. Наоборот, подобные затраты списываются на убытки при выбытии старого актива.

Задание

Для каждой из следующих статей укажите, должны ли затраты капитализироваться (К) или учитываться как текущие расходы (Р).

- | | |
|---|-------|
| (a) Замена сломанных деталей станков | _____ |
| (b) Затраты, увеличивающие срок полезной службы актива | _____ |
| (c) Затраты, увеличивающие эффективность актива, но не продлевающие срок его службы | _____ |
| (d) Текущий ремонт | _____ |
| (e) Усовершенствование основных средств | _____ |
| (f) Процент по займу для строительства актива | _____ |
| (g) Страхование основных средств | _____ |

5. УЧЕТ ИЗНОСА

В соответствии с принципами бухгалтерского учета стоимость основных средств должна *систематически* распределяться в течение предполагаемого срока их эксплуатации путем распределения (списания) на отчетные периоды, в течение которых эти активы будут иметь полезность. Этот процесс называется *амортизацией (износом)*. В данном определении есть несколько существенных моментов.

Основные средства

Во-первых, все материальные активы длительного пользования, кроме земли, имеют ограниченный срок эксплуатации. Двумя основными причинами ограниченности срока службы активов являются:

- физический износ (результат использования, эксплуатации активов, а так же воздействия природных факторов);
- моральный износ (активы не соответствуют современным требованиям). Основные средства часто становятся морально устаревшими, не успевают изнашиваться физически. Бухгалтеры обычно не делают разницы между физическим и моральным износом, так как их интересует срок эксплуатации основных средств.

Во-вторых, термин “амортизация”, используемый в учете, понимается *не как* физический износ или снижение рыночной стоимости объекта в течение данного времени, а *как списание* стоимости основных средств на расходы в течение времени их полезного функционирования.

В-третьих, амортизация не является процессом оценки стоимости. Даже если рыночная цена здания или другого актива поднялась, несмотря на это износ должен продолжать начисляться, ибо является средством распределения ранее понесенных затрат, а не оценки.

Основные средства

Факторы, влияющие на исчисление величины амортизации:

- первоначальная стоимость,
- ликвидационная стоимость,
- предполагаемый срок полезной службы.

Методы начисления амортизации:

1. метод равномерного (прямолинейного) списания стоимости;
2. метод начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственный);
3. методы ускоренного списания:
 - а) метод списания стоимости по сумме чисел (метод суммы чисел);
 - б) метод уменьшающегося остатка.

5.1. МЕТОД РАВНОМЕРНОГО (ПРЯМОЛИНЕЙНОГО) СПИСАНИЯ

Согласно этому методу амортизируемая стоимость объекта равномерно списывается (распределяется) в течение срока его службы. Метод основан на том, что амортизация зависит от длительности срока службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода рассчитывается путем деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость объекта за минусом его ликвидационной стоимости) на число отчетных периодов эксплуатации объекта. Норма амортизации является постоянной.

Например, первоначальная стоимость грузового автомобиля \$10 000, его остаточная стоимость в конце пятилетнего срока эксплуатации - \$1 000. В этом случае ежегодная амортизация составит 20% от амортизируемой стоимости, или \$1 800, в соответствии с методом прямолинейного списания. Эти расчеты делаются следующим образом:

$$\frac{\text{Первонач. стоимость} - \text{Ликвидац. стоимость}}{\text{Срок службы}} = \frac{\$10\,000 - \$1\,000}{5} = \$1\,800$$

Начисление амортизации в течение пяти лет можно отразить следующим образом, \$:

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
Дата приобретения	10 000	-	-	10 000
Конец 1-го года	10 000	1 800	1 800	8 200
Конец 2-го года	10 000	1 800	3 600	6 400
Конец 3-го года	10 000	1 800	5 400	4 600
Конец 4-го года	10 000	1 800	7 200	2 800
Конец 5-го года	10 000	1 800	9 000	1 000

Три момента вытекает из этой таблицы: 1) в течение всех пяти лет амортизационные отчисления одинаковые; 2) накопленный износ

Основные средства

увеличивается равномерно; 3) балансовая стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет остаточной стоимости.

5.2. МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО ОБЪЕМУ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ (ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ)

Этот метод основан на том, что амортизация является только результатом эксплуатации и отрезки времени не играют роли в процессе ее начисления. Предположим, что грузовик, речь о котором шла выше, может выполнять определенное число операций, а его пробег рассчитан на 90 000 км. Амортизационные расходы на километр будут определены следующим образом:

$$\frac{\text{Первонач. стоимость} - \text{Ликвидац. стоимость}}{\text{Предполагаемое число единиц работы}} = \frac{\$10\,000 - \$1\,000}{90\,000 \text{ км}} = \$0.10 \text{ за 1 км}$$

Если предположить, что при эксплуатации за первый год грузовик имел пробег в 20 000 км, за второй год – 30 000 км; за третий – 10 000 км; за четвертый год – 20 000 км; и за пятый – 10 000 км, то таблица амортизационных отчислений будет выглядеть следующим образом, \$:

	Первоначальная стоимость	Пробег, км	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Дата приобретения	10 000	-	-	-	10 000
Конец 1-го года	10 000	20 000	2 000	2 000	8 000
Конец 2-го года	10 000	30 000	3 000	5 000	5 000
Конец 3-го года	10 000	10 000	1 000	6 000	4 000
Конец 4-го года	10 000	20 000	2 000	8 000	2 000
Конец 5-го года	10 000	10 000	1 000	9 000	1 000

Заметим прямую связь между ежегодной суммой амортизации и единицей работы или использования. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования (пробега). Наконец, балансовая стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет остаточной стоимости. В соответствии с данным методом единицы работы или использования, которые применяются для определения предполагаемого срока полезной службы для каждого объекта, должны соответствовать определенным активам. Например, количество произведенной продукции должно относиться к определенному станку, тогда как число часов использования объекта может служить лучшим показателем при начислении амортизации для другого станка. Этот метод следует применять в том случае, когда отдача объекта в течение

Основные средства

срока его полезной эксплуатации может быть определена с достаточной точностью.

5.3. МЕТОДЫ УСКОРЕННОГО СПИСАНИЯ

(а) Метод списания стоимости по сумме чисел - кумулятивный метод

Этот метод определяется суммой лет срока службы какого-то объекта, являющейся знаменателем в расчетном коэффициенте. В числителе этого коэффициента находятся числа лет, остающиеся до конца срока службы объекта (в обратном порядке).

Например, предполагаемый срок полезной службы грузовика 5 лет. Сумма чисел, т.е. лет эксплуатации, составит 15 (кумулятивное число):

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

Формула для нахождения кумулятивного числа: $n*(n+1)/2$

Затем путем умножения каждой дроби на амортизируемую стоимость, равную \$9 000 (\$10 000 - \$1 000), определяют ежегодную сумму амортизации:

$$5/15; 4/15; 3/15; 2/15; 1/15.$$

Таблица амортизационных отчислений в этом случае будет выглядеть следующим образом, \$:

	Первонач. стоимость	Годовая амортизации	сумма	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
Дата приобретения	10 000	-		-	10 000
Конец 1-го года	10 000	$(5/15 \times 9\,000) = 3\,000$		3 000	7 000
Конец 2-го года	10 000	$(4/15 \times 9\,000) = 2\,400$		5 400	4 600
Конец 3-го года	10 000	$(3/15 \times 9\,000) = 1\,800$		7 200	2 800
Конец 4-го года	10 000	$(2/15 \times 9\,000) = 1\,200$		8 400	1 600
Конец 5-го года	10 000	$(1/15 \times 9\,000) = 600$		9 000	1 000

Из таблицы видно, что самая большая сумма амортизации начисляется в первый год, а затем год за годом она уменьшается, накопленная амортизация возрастает незначительно, а балансовая стоимость каждый год уменьшается на сумму амортизации до тех пор, пока она не достигнет остаточной стоимости.

(b) Метод уменьшающегося остатка с удвоенной ставкой

Этот метод основан на том же принципе, что и метод суммы чисел. Хотя при этом методе может применяться любая твердая ставка, но чаще всего берется удвоенная норма амортизации по сравнению с нормальной, которая используется при прямолинейном методе. Этот метод называется методом уменьшающегося остатка при удвоенной ставке амортизации.

В предыдущем примере грузовой автомобиль имел срок полезного использования 5 лет. Соответственно при прямолинейном методе норма

Основные средства

амортизации на каждый год составляет 20% (100% / 5). При методе уменьшающего остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% (2 × 20%). Эта фиксированная ставка в 40% относится к балансовой (остаточной) стоимости в конце каждого года. *Предполагаемая остаточная стоимость не принимается в расчет при подсчете амортизации*, за исключением последнего года, когда сумма амортизации ограничена величиной, необходимой для уменьшения балансовой стоимости актива до остаточной. Таблица, иллюстрирующая данный метод, представлена ниже.

	Первонач. стоимость	Годовая амортизации	сумма	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
Дата приобретения	10 000	-		-	10 000
Конец 1-го года	10 000	(40% × 10 000) = 4 000		4 000	6 000
Конец 2-го года	10 000	(40% × 6 000) = 2 400		6 400	3 600
Конец 3-го года	10 000	(40% × 3 600) = 1 440		7 800	2 160
Конец 4-го года	10 000	(40% × 2 160) = 864		8 704	1 296
Конец 5-го года	10 000	296		9 000	1 000

Как видно из таблицы, твердая норма амортизации всегда применялась к балансовой стоимости предыдущего года. Сумма амортизации (самая большая в первый год) уменьшается из года в год. И наконец, сумма амортизации в последнем году ограничена суммой, необходимой для уменьшения балансовой стоимости до остаточной.

Процент амортизации (R) для метода уменьшающегося остатка, учитывающий ликвидационную стоимость, можно получить с помощью следующей формулы:

$$R = 1 - (S/C)^{1/N}$$

где С – первоначальная стоимость,

S – ликвидационная стоимость,

N – срок полезной службы.

Тогда для нашего примера: $R = 1 - (1\,000/10\,000)^{1/5} = 0,369$

5.4. ПЕРЕСМОТР СРОКА СЛУЖБЫ

МСФО 16, п.52: Срок полезной службы объекта основных средств должен периодически пересматриваться, и если предположения существенно отличаются от предыдущих оценок, сумма амортизационного отчисления *текущего* и *будущих* периодов должна корректироваться.

5.5. ПЕРЕСМОТР МЕТОДА НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ

МСФО 16, п.55: Метод начисления амортизации, применяемый к основным средствам, должен периодически пересматриваться, и в случае значительных изменений в предполагаемой схеме получения

Основные средства

экономических выгод от этих активов метод должен изменяться для отражения этих изменений. Если подобное изменение метода начисления амортизации необходимо, оно должно учитываться как изменение учетной оценки.

Изменения метода начисления амортизации касаются настоящего и будущего периодов использования актива, но не затрагивают результаты прошлых периодов.

9. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА – 2

1. Учет выбытия основных средств
2. Затраты, происходящие после приобретения основных средств
3. Последующая оценка основных средств
4. Раскрытие финансовой отчетности

1. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства выбывают тремя способами:

- 1) ликвидируются;
- 2) продаются;
- 3) обмениваются.

Пример 5:

Чтобы проиллюстрировать учет каждого из этих случаев, предположим, что корпорация «MGC» купила станок за \$6 500 и начисляла по нему амортизацию исходя из срока службы 10 лет; износ определен по прямолинейному методу. По истечении 10 лет ликвидационная стоимость должна будет составить \$500.

1 января 19x5 г. сальдо счетов, по учету этого станка следующие:

Оборудование	Накопленный износ оборудования
6 500	4 100

Если на тот или иной объект, подлежащий выбытию, начисляется амортизация, амортизацию необходимо начислять на дату выбытия и вносить соответствующие изменения в первоначальную стоимость объекта. Соответствующие налоги на имущество, затраты на страховку и тому подобные затраты, рассчитываются нарастающим итогом на дату выбытия. В момент выбытия актива его первоначальная стоимость и начисленная за срок его службы амортизация, списываются с соответствующих бухгалтерских счетов.

Разница между балансовой стоимостью объекта и выручкой от его реализации, отражается в Отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности, в разделе неосновной деятельности.

Итак, вернемся к нашему примеру. Станок был продан 30 сентября 19x5 года. Отражение в учете износа за 9 месяцев будет выглядеть следующим образом:

30 сент	
Расходы по износу оборудования ($\$600 \times 9/12$).....	450
Накопленный износ оборудования.....	450

Счета будут выглядеть так:

Основные средства

Оборудование	Накопленный износ оборуд.
6 500	4 550

1.1. РЕГИСТРАЦИЯ ЛИКВИДАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В примере в момент выбытия балансовая стоимость списанного оборудования составила \$1 950. Убыток от выбытия основных средств, равный балансовой стоимости, должен отражаться в учете в момент списания оборудования следующим образом:

30 сент	
Накопленная амортизация оборудования	4 550
Убытки от выбытия оборудования	1 950
Оборудование	6 500

Прибыли и убытки, возникшие в результате выбытия основных средств, отражаются в Отчете о финансово-хозяйственной деятельности как прочие доходы и расходы.

1.2. РЕГИСТРАЦИЯ РЕАЛИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Бухгалтерские проводки, отражающие продажу основных средств за деньги, аналогичны приведенным выше. Кроме того, должна указываться сумма выручки. Далее приведены проводки, изменяющиеся в зависимости от продажной цены оборудования.

В первом случае продажная цена составила \$1 950, что равно остаточной стоимости, и, таким образом, отсутствует прибыль или убыток:

30 сент.	
Денежные средства	1 950
Накопленная амортизация	4 550
Оборудование	6 500

Во втором случае получено наличными \$1 000, т.е. меньше балансовой стоимости. Убытки в этом случае составят \$950:

30 сент.	
Денежные средства	1 000
Накопленная амортизация	4 550
Убытки от реализации ОС	950
Оборудование	6 500

Основные средства

В третьем случае получено наличными \$2 000, т.е. больше балансовой стоимости, В этом случае \$50 будут зарегистрированы как прибыль от реализации основных средств.

30 сент.

Денежные средства	2 000
Накопленная амортизация	4 550
Прибыль от реализации основных средств.....	50
Оборудование	6 500

1.3. ОБМЕН ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА БЕЗДЕНЕЖНОЙ ОСНОВЕ

Основные средства иногда обмениваются на другие основные средства или на предоставляемые услуги. Такой обмен производится как для целей приобретения, так и для целей выбытия основных средств.

Прибыли и убытки не учитываются при обмене похожими активами.

Процесс извлечения дохода не был завершен и приобретенные активы просто-напросто заменили обмененные.

Кроме того, необходимо учесть следующее: *самой высокой стоимостью, по которой любые полученные активы могут быть учтены, является их настоящая рыночная стоимость на момент передачи.* Поэтому, когда деньги уплачены, предприятие, которое платит должно проверить, не превышает ли сумма балансовой стоимости передаваемых активов плюс выплаченные деньги, рыночную стоимость полученных активов. Если это так, то активы должны быть признаны в учете по рыночной стоимости, а убытки отнесены к сделке.

Отражение убытков в результате обмена. Предположим, что фирма обменивает старый станок с балансовой стоимостью \$1 950 на новый, более современный, на следующих условиях, \$:

Стоимость нового станка	12 000
Скидка на обмениваемый старый станок	- 1 000
Необходимая сумма денежных средств.....	<u>11 000</u>

В этом случае скидка при встречной продаже (или зачетная скидка) (\$1 000) меньше балансовой стоимости старого станка (\$1 950). Значит, потери (убытки) составили \$950. В бухгалтерских записях это отразится следующим образом:

30 сент.

Оборудование (новое).....	12 000
Накопленная амортизация	4 550
Убытки от обмена основных средств	950
Оборудование (старое).....	6 500
Денежные средства	11 000

Непризнание убытков в результате обмена. В случае, если отражение убытков не предусматривается, первоначальная стоимость нового объекта

Основные средства

увеличивается на сумму возникающих убытков. Балансовая стоимость рассчитывается путем прибавления к балансовой стоимости старого станка выплаченных денежных средств, \$:

Балансовая стоимость старого оборудования	1 950
Уплаченные денежные средства	<u>11 000</u>
Учетная стоимость нового оборудования.....	<u>12 950</u>

При такой регистрации операции убытки не отражаются:

30 цент.	
Оборудование (новое).....	12 950
Накопленная амортизация	4 550
Оборудование (старое).....	6 500
Денежные средства	11 000

Амортизация на новый станок будет начисляться исходя из базисной стоимости - \$12 950.

Признание прибыли при обмене. Для иллюстрации воспользуемся тем же примером. Предположим, что условия обмена оборудования были следующими:

Стоимость нового станка	12 000
Скидка на обмениваемый станок	- <u>3 000</u>
Необходимая сумма денежных средств.....	<u>9 000</u>

В данном случае скидка при встречной продаже (\$3 000) превышает балансовую стоимость (\$1 950) старого станка на \$1 050. Таким образом возникает прибыль. Следует заметить, что цена нового станка не должна быть завышена с целью увеличения продажной стоимости. Но прибыль существует только в том случае, если примененная скидка отражает действительную рыночную стоимость старой машины. Проводка будет следующей:

Основные средства

30 цент.	
Оборудование (новое).....	12 000
Накопленная амортизация.....	4 550
Прибыль от обмена оборудования	1 050
Оборудование (старое).....	6 500
Денежные средства	9 000

Непризнание прибыли при обмене. Прибыль от обмена основных средств в учете не отражается, если обменивается однотипное оборудование. В таких случаях первоначальная стоимость объекта уменьшается на сумму возникающей прибыли. Рассчитывается первоначальная стоимость путем прибавления к балансовой стоимости старого станка суммы выплаченных денежных средств, \$:

Балансовая стоимость старого оборудования	1 950
Уплаченные денежные средства.....	<u>9 000</u>
Первоначальная стоимость нового оборудования	<u>10 950</u>

Если использовать данные уже рассмотренного нами примера, бухгалтерская запись будет выглядеть следующим образом:

30 цент.	
Оборудование (новое).....	10 950
Накопленная амортизация.....	4 550
Оборудование (старое).....	6 500
Денежные средства	9 000

Тот факт, что прибыль не отражается, в действительности означает ее отсрочку. Например, в приведенном выше случае, когда при известных обстоятельствах новый станок в результате продажи списывается, его балансовая стоимость будет \$10 950 вместо \$12 000, но, поскольку амортизация будет начисляться со стоимости в \$10 950, неотраженная прибыль выразится в меньших ежегодных амортизационных отчислениях, чем в случае, если бы эта прибыль была отражена.

1.4. ПЕРЕКЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ВЫБЫВШИХ ИЗ ПРОИЗВОДСТВА

Основные средства, выбывшие из деятельности субъекта до истечения срока их службы, списываются с соответствующих бухгалтерских счетов. Амортизация учитывается на момент переклассификации активов, затем накопленная амортизация и активы списываются со счета активов на новый счет “Прочие активы”.

Кроме того, если рыночная стоимость активов меньше их балансовой стоимости, учитывается убыток, и “Прочие активы” дебетуются до рыночной стоимости.

2. ЗАТРАТЫ, ПРОИСХОДЯЩИЕ ПОСЛЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

После приобретения начинают возникать многочисленные расходы на содержание основных средств: ремонт, содержание, реконструкция, перемещения.

Расходы, которые увеличивают реальную длительность срока службы и продуктивность (количество и качество услуг) выше исходного уровня, оцененного при покупке, капитализируются (как было отмечено выше).

Затраты, возникающие в результате аварий, халатности, намеренного злоупотребления, воровства, относятся к убыткам.

2.1. СОДЕРЖАНИЕ И ТЕКУЩИЙ РЕМОНТ

Затраты на текущий ремонт и содержание являются текущими расходами. Для их расчета используются два метода: с образованием резерва и без.

Пример

На ежегодный текущий ремонт и содержание вы предполагаете истратить \$18 000. Эта сумма равномерно распределяется по месяцам. В первый месяц затраты на ремонт и содержание составили \$1 100. Запись о предполагаемой сумме расходов и соответствующем контроле за месяц заносится следующим образом:

Начисление резерва на ремонт ежемесячно:

Расходы на ремонт и содержание (\$18 000 ÷ 12).....	1 500
Резерв на оплату за ремонт и содержание	1 500

Учет реальных затрат в первый месяц:

Резерв на оплату за ремонт и содержание	1 100
Денежные средства	1 100

В отчеты о прибылях и убытках заносятся данные о \$1 500 на ежемесячный ремонт и содержание. \$400 остатка по кредиту контрольного учета учитываются в балансовом отчете как сокращение соответствующих активов. Счет распределения имеет кредитовое сальдо, хотя сумма предполагаемых затрат превышает реальные затраты. В конце года кредитовый остаток контрольного учета прибавляется к затратам на ремонт и содержание, уменьшая затраты до реального уровня. Использование метода распределения привлекательно тем, что позволяет наладить регулярное распределение затрат на ремонт и содержание в течение всего года.

2.2. ДОПОЛНЕНИЯ

К дополнениям относятся продление, увеличение или расширение, примененные к существующему активу. К примеру, пристройка дополнительного крыла или комнаты к существующему зданию.

Основные средства

Дополнение является капитальными затратами и относится на себестоимость основных средств.

2.3. ПЕРЕУСТРОЙСТВО И РЕГУЛИРОВАНИЕ

Стоимость переустановки, изменения и переустройства основных средств в целях повышения эффективности относятся к разряду капитальных затрат, если выгода от переустройства распространяется более чем на текущий учетный период. Такие затраты капитализируются как отдельные активы, отсроченная плата или специфические здания, если представляется возможным провести параллели. Эти затраты амортизируются в течение последующего периода получения выгоды от переустройства.

3. ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

МСФО 16 “Основные средства” содержит условия, позволяющие предприятиям переоценивать основные средства.

3.1. ДВА ВАРИАНТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

(а) Стандартный порядок учета

После первоначального признания в качестве актива основные средства учитываются по их *первоначальной стоимости за вычетом накопленного износа*, с учетом требования по частичному списанию стоимости актива до его возмещаемой суммы.

(б) Альтернативный порядок учета

После первоначального признания в качестве актива основные средства учитываются по *переоцененной стоимости*, являющейся их справедливой стоимостью на дату переоценки, за вычетом амортизации, накопленной впоследствии.

Переоценка является допустимой альтернативой, однако *если активы однажды были переоценены*, они должны подвергаться этой процедуре каждый раз, когда их реальная цена отличается от их учетного значения.

3.2. ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Справедливая стоимость земли и зданий – это обычно их рыночная стоимость для текущего пользования, которое предполагает непрерывное использование актива в том же или аналогичном виде хозяйственной деятельности. Эта стоимость определяется путем оценки, обычно выполняемой *профессиональными оценщиками*.

Когда рыночная стоимость актива отсутствует по причине специфического характера машин и оборудования или по причине редкости продаж этих активов, за исключением случая продажи в качестве части действующей компании, они оцениваются по их *восстановительной стоимости* с учетом износа.

Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Когда справедливая стоимость переоценки

Основные средства

активов существенно отличается от их балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка.

Когда производится переоценка объекта основных средств, накопленный износ на дату переоценки:

или

- ◆ корректируется пропорционально изменению первоначальной стоимости актива так, что после переоценки балансовая стоимость в конечном итоге равнялась справедливой стоимости. Этот метод часто используется, когда актив доводится до восстановительной стоимости с учетом износа путем индексирования;

или

- ◆ списывается на первоначальную стоимость актива, а чистая величина переоценивается. Этот метод используется, например, для зданий, которые переоцениваются до их рыночной стоимости.

Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке также подлежит *вся группа* основных средств, к которой относится данный актив. Переоценка производится одновременно с целью исключения возможности:

- ◆ избирательной переоценки активов;
- ◆ представления в отчетности статей, являющихся суммой основных средств, оцененных по фактической стоимости и по переоцененной стоимости на разные даты.

(а) Отражение переоценки на счетах

Когда балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение отражается в разделе «Собственный капитал» на счете 541 «Дополнительный неоплаченный капитал от переоценки основных средств». Однако сумма переоценки должна признаваться в качестве дохода в той степени, в какой она компенсирует уменьшение стоимости того же актива, признанную ранее как расход. Т.е. сумма переоценки переносится на нераспределенный доход в размерах, определяемых в соответствии с применяемым методом начисления амортизации.

Вся сумма переоценки переносится на нераспределенный доход только в момент выбытия актива. Это списание суммы переоценки не отражается в отчете о прибылях и убытках.

Отрицательная разница от переоценки в той мере, в какой она превышает положительную разницу от прежней переоценки, списывается на расходы. В противном случае отрицательная разница вычитается из фонда переоценки.

3.3. ПРИМЕР УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО ПЕРЕОЦЕНЕННОЙ СТОИМОСТИ

Компания решила переоценить свои здания. Имеется следующая информация:

1. Выписка из баланса на 1 января 19X8 года:

Здание 1 500 000
Начисленный износ здания..... 450 000

2. Износ начислялся прямолинейным методом с нормой 2%.

3. Здание было переоценено 30 июня 19X8 года. На дату переоценки рыночная стоимость здания составила \$1 380 000. Срок полезной службы зданий не изменился.

Требуется показать соответствующие записи 30 июня и 31 декабря 19X8 г.

Решение

Здесь есть два важных момента.

Первый: амортизация должна быть начислена на старую стоимость до даты переоценки.

Второй: начисленный износ на старую стоимость «очищается», когда сумма переоценки переносится на резерв по переоценке. Таким образом, начисленный износ на конец года состоит только из суммы износа, начисленного на новую стоимость.

Годовая сумма износа

Общий срок полезной службы здания Годы

Минус:

Прошедший срок службы зд. до 1.01.19X8.....

Количество лет с 1 января по 30 июня 19X8 года _____

Оставшийся срок службы здания.....

Расчет суммы износа в 19X8 году:

Первая половина года.....

Вторая половина года.....

Бухгалтерские записи:

30 июня 19X8 г.

Расходы по амортизации здания

Начисленный износ здания.....

Начисленный износ здания

Здание

Здание.....

Капитал: переоценка ОС.....

Основные средства

31 дек. 19X8 г.

Расходы по амортизации здания

Начисленный износ здания.....

Капитал: переоценка.....

Нераспределенная прибыль

Основные средства

Раскрытия в финансовой отчетности:

Отчет о прибылях и убытках

Накопленный износ здания:

Основанный на первоначальной стоимости

Основанный на увеличении стоимости

Итого

Отчет о финансовом состоянии (Балансовый отчет)

Здание:

Оценка 30 июня 19X8 г.

Накопленный износ.....

Балансовая стоимость

4. РАСКРЫТИЯ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В финансовых отчетах следует раскрывать по отношению к каждому виду долгосрочных активов следующее:

- (a) Способы оценки первоначальной стоимости. Если используются более одного способа, должна раскрываться первоначальная стоимость в соответствии с этим методом для каждого вида основных средств;
- (b) используемые методы начисления амортизации;
- (c) применяемые сроки полезной службы и нормы амортизации;
- (d) валовая балансовая стоимость и начисленная амортизация на начало и конец отчетного периода;
- (e) сверка балансовой стоимости основных средств на начало и конец периода, отражающая:
 - (i) поступление;
 - (ii) выбытие;
 - (iii) приобретения через объединение компаний;
 - (iv) увеличение или снижение стоимости, возникающие в результате переоценок;
 - (v) частичное списание балансовой стоимости до возмещаемой стоимости и сторнирование такого списания;
 - (vi) амортизацию;
 - (vii) чистую разницу курсов валют, возникающую при переводе финансовых отчетов иностранных компаний в национальную валюту;
 - (viii) другие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- (a) ограничения прав собственности и стоимости основных средств, находящихся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- (b) Учетную политику в отношении затрат на восстановление природных ресурсов, связанных с эксплуатацией основных средств;

Основные средства

- (с) Величину затрат на строительство основных средств;
- (d) Сумму обязательств по приобретению основных средств.

Если активы были переоценены в течение отчетного периода, необходимо раскрытие следующей информации:

- (a) способ переоценки активов;
- (b) дата проведения переоценки;
- (с) привлекался ли независимый оценщик;
- (d) характеристики индексов, использованных при переоценке;
- (e) балансовая стоимость каждого вида основных средств, которая была бы включена в финансовые отчеты, если бы активы не подверглись переоценке;
- (f) результат переоценки, а также изменения данной суммы за период, и ограничения на распределение остатка данного резерва между акционерами.

Пользователям финансовой отчетности может быть необходима следующая информация:

- (a) балансовая стоимость, временно простаивающих основных средств;
- (b) стоимость полностью амортизированных активов, которые все еще находятся в эксплуатации;
- (с) балансовая стоимость активов, изъятых и хранящихся для выбытия.