

“МСФО: СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ”***Рзаева Гульзира Камаловна****Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси
ҳузуридаги Бизнес ва тадбиркорлик олий мактабининг
Қорақалпоғистон Республикаси ҳудудий филиали раҳбари
+998 91 386 07 88*

Система регулирования бухгалтерского учёта в Республике Узбекистан представлена Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учёте» и Национальными стандартами бухгалтерского учёта Республики Узбекистан (НСБУ), а также отдельными положениями по некоторым вопросам бухгалтерского учёта. Известно, что МСФО становятся все более широко используемыми и признанными во всем мире. В Узбекистане начало внедрения МСФО (IFRS) было положено ещё в 2020-м году постановлением Президента от 09.01.2020г.,

№ ПП-4563, в котором предусматривалось совершенствование НСБУ и максимальное сближение их с МСФО (IFRS). С 2021 года страховые организации, коммерческие банки, акционерные общества и юридические лица, относящиеся к крупным плательщикам налогов, обязаны вести бухучет по МСФО (IFRS). Кроме того, разработан единый Национальный стандарт финансовой отчетности на основе МСФО (IFRS) для субъектов среднего и малого бизнеса.

МСФО – это -система стандартов учета и отчетности, обеспечивающей и органы управления предприятием достоверной информацией;

-совокупность нормативных документов, разработанных на основе общих методологических принципов, которые должны соблюдаться при организации, ведении бухгалтерского учета, подготовке и представлении финансовых отчетов, для унификации международной практики бухгалтерского учета

-система правил и ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, функционирующей на международном уровне.

Цель МСФО (IFRS) - улучшить качество и сопоставимость финансовой информации в отчетах и уменьшить возможность ее произвольной трактовки. МСФО позволяют инвесторам, кредиторам и заемщикам оценивать и сравнивать результаты деятельности организации, в том числе на международном уровне, более широко и продуктивно.

Аннотация: В данной статье рассматриваются особенности учета основных средств по международным стандартам финансовой отчетности. Раскрыты вопросы признания основных средств в качестве актива, их достоверной оценки, определения различной стоимости при формировании финансовой отчетности

согласно МСФО.

Ушбу мақолада асосий воситалар ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида ҳисобга олишнинг ўзига хос хусусиятлари асослаб берилган. Асосий воситаларни актив сифатида тан олиниши, уларни тўғри баҳоланиши, МҲХС асосида молиявий ҳисоботни шакллантиришда уларнинг турли қийматларини аниқлаш масалалари очиб берилган.

This article discusses the features of fixed assets according to international financial reporting standards. Expands recognition of fixed assets as an asset, they are reliable assessment, the definition of the different value on the formation of financial statements in accordance with IFRS.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, нефинансовые активы, оценка основных средств, активы, стандарт, признание, балансовая стоимость, затраты по займам, оценка, срок полезного использования, квалифицируемый актив, амортизируемая стоимость, справедливая стоимость, возмещаемая сумма, ликвидационная стоимость

Введение

Основные средства отражаются в учете не систематически, а по мере совершения операций. Согласно Национальным стандартам бухгалтерского учета: основные средства- это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительного времени при ведении хозяйственной деятельности.

Основные средства признаются в качестве актива, если:

- есть уверенность поступления на предприятие будущей экономической выгоды, связанной с активом;
- стоимость актива может быть точно оценена.

Признание- это процесс включения в отчет о финансовом положении или отчет о совокупном доходе элементов финансовой отчетности, которые отвечают условиям признания.

Согласно IAS16 себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в бухгалтерском учете в качестве актива, только если одновременно выполнены два условия:

- поступление в организацию, связанных с данным объектом будущих экономических выгод является вероятным;
- себестоимость данного объекта может быть достоверно оценена.

Таким образом, критерии признания применяются не к объектам, а к понесенным организацией затратам. Это объясняется тем, что МСФО предназначены для формирования показателей финансовой отчетности, в которой объекты основных средств представлены не отдельными позициями, а обобщенной статьей в отчете о финансовом положении, требующей надежного денежного измерителя и признания в качестве актива.

При признании объекта основных средств в качестве актива действуют общие правила признания актива, изложенные в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности.

Активы – ресурсы, контролируемые предприятиями и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятий.

В целях признания объекта основных средств в качестве актива организация должна оценить степень вероятности получения будущих экономических выгод от объекта и установить, переходят ли к организации риски, связанные с использованием объекта основных средств.

Будущая экономическая выгода, заключенная в активе-это потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств организации. Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в организацию разными путями. Так, основные средства могут быть:

- использованы в отдельности или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых организацией;
- обменены на другие активы;
- использованы для погашения обязательств;
- распределены среди собственников организации.

Таким образом, степень вероятности получения будущих экономических выгод означает уверенность в том, что организация получит связанные с объектом экономические выгоды и примет на себя соответствующие риски. До этого момента объект основных средств, как правило, не будет признан.

IAS16 не устанавливает единицу признания, т.е. что именно составляет объект основных средств. Это определяют на основе объективного профессионального суждения бухгалтера, исходя из конкретных обязательств, в которых находится организация. В некоторых случаях допускается объединение отдельных незначительных объектов, например шаблонов, инструментов и штампов.

Запасные части и сервисное оборудование обычно учитываются как запасы и списываются на расходы по мере их потребления. Однако крупные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если организация рассчитывает использовать их в течение более одного периода. В том случае, если запасные части и сервисное оборудование могут использоваться только для целей эксплуатации объекта основных средств, они учитываются как основные средства.

IAS16 предусматривает несколько видов оценки основных средств, представленных в таблице 1.

Таблица 1. Виды оценок основных средств и их пояснения

№	Вид оценки	Пояснения
1.	Себестоимость	Сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость иного

		встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения.
2.	Балансовая стоимость	Сумма, в которой актив признается после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения
3.	Ликвидационная стоимость	Расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы
4.	Амортизируемая стоимость	Себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости
5.	Справедливая стоимость	Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами
6.	Возмещаемая сумма	Большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его ценности использования
7.	Стоимость, специфичная для конкретной организации	Дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям организации, возникнут либо в связи с использованием какого-нибудь актива и его выбытием в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением обязательства.

Первоначальная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке позволяют определить стоимость объекта основных средств, специфичную для конкретной организации. Эта стоимость определяется как дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые возникнут в связи с выбытием объекта в конце срока его полезной службы или в связи с погашением какой-либо обязательства.

Примерами прямых затрат, включаемых в себестоимость объекта основных средств, являются:

- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку и сборку;
- затраты на проверку надлежащей работы объекта основных средств после вычета чистой выручки от продажи любых объектов, произведенных в процессе доставки актива в нужное место и приведения его в нужное состояние;
- стоимость профессиональных услуг.

В себестоимость объектов основных средств не включаются следующие затраты:

- затраты на открытие нового производственного или технического сооружения;
- затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции);
- затраты на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала);
- административные и другие общие накладные затраты.

При создании объектов за счет заемных средств необходимо выполнять требования, установленные IAS16 «Затраты по займам».

Затраты по займам – это процентные и другие расходы, которые организация производит в связи с получением заемных средств.

Основополагающий принцип учета затрат по займам в соответствии с IAS23 заключается в следующем: затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива.

Квалифицируемый актив – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

Согласно IAS23, в зависимости от обстоятельств квалифицируемыми активами могут быть предприятия обрабатывающей промышленности и электроэнергетики. Капитализация затрат по займам проводится при условии возможного получения организацией в будущем экономических выгод, и если при этом затраты могут быть надежно измерены. В соответствии с IAS23 организация обязана приступить к капитализации затрат по займам как части себестоимости квалифицируемого актива с начальной даты. При этом начальной датой считается дата, на которую организация впервые выполнила все перечисленные условия:

- понесла расходы по данному активу;
- понесла затраты по займам;
- выполнила действия, необходимые для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже.

Вместе с тем IAS23 позволяет капитализировать проценты и включать их в себестоимость приобретенного объекта основных средств, который относится к квалифицируемому активу.

Объекты основных средств могут быть приобретены путем обмена на другой или другие неденежные активы либо при сочетании денежных и неденежных активов. Себестоимость объекта основных средств, приобретенного путем обмена, оценивается по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и не зависящими друг от друга сторонами.

Разница между фактическим результатом для бухгалтерского оценочного значения и величиной, первоначально признанной или раскрытой в финансовой отчетности, не обязательно является искажением финансовой отчетности. Это особенно верно в отношении бухгалтерских оценочных значений по справедливой стоимости, поскольку на наблюдаемый результат влияют события и условия, последующие по отношению к дате, на которую проводилось измерение для целей финансовой отчетности.

Оценка по справедливой стоимости проводится тогда, когда организация определяет наличие в операции обмена коммерческого содержания по степени ожидаемого изменения своих будущих потоков денежных средств в результате совершения данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

а) конфигурация (риск, сроки и сумма) проистекающих от полученного актива денежных потоков отличается от конфигурации денежных потоков, проистекающих от переданного актива;

б) специфичная для организации стоимость части ее деятельности, на которую влияет данная операция, изменяется в результате обмена;

в) разница между п. «а» или «б» составляет значительную величину по сравнению со справедливой стоимостью активов, ставших предметом обмена.

Справедливая стоимость объекта основных средств может быть достоверно определена при осуществлении сопоставимых рыночных операций. Вместе с тем она может быть надежно установлена и тогда, когда:

- вариативность пределов, в которых проводятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, незначительна для данного актива;
- Вероятность различных оценок внутри этого предела может быть обоснованно определена и использована при оценке справедливой стоимости.

Если организация способна достоверно определить справедливую стоимость либо полученного, либо переданного актива, то для определения себестоимости полученного объекта основных средств используется справедливая стоимость переданного актива. Исключение составляют случаи, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

Балансовая стоимость

Балансовая стоимость основных средств представляет собой сумму, по которой актив отражается в отчете о финансовом положении организации. Она рассчитывается как разница между себестоимостью актива и суммой накопленной амортизации. В том случае, если признается убыток от обесценения основных средств, в соответствии с IAS36 «Обесценение активов», балансовая стоимость представляет собой разницу между себестоимостью и накопленным убытком от обесценения.

Согласно МСФО, актив считается обесценивающимся, если его балансовая стоимость превышает его возмещаемую сумму. Для определения уменьшения стоимости объекта основных средств необходимо руководствоваться IAS36, который требует выявлять наличие признаков возможного обесценения актива на каждую отчетную дату. При выявлении такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива. Эта сумма представляет собой наибольшее из двух значений: чистой продажной цены актива и ценности от его использования. Следует отметить, что нет необходимости определять и чистую продажную цену актива, и ценность от его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что он не подлежит обесценению.

IAS16 установлено, что балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на сумму полученных государственных субсидий в соответствии с IAS20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». Согласно IAS20, государственные субсидии, относящиеся к активам, должны быть представлены в отчетности:

- путем отражения субсидии в качестве доходов будущих периодов, которые признаются доходами на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования актива;
- путем ее вычитания для получения балансовой стоимости актива. Доход учитывается в течение срока полезного использования актива путем уменьшения величины начисляемой амортизации.

Таким образом, у организации, составляющей отчетность по МСФО, есть право выбора учета государственных субсидий.

Ликвидационная стоимость

Показатель ликвидационной стоимости – расчетная величина, ее значение определяется на основе приближенных расчетов. Ликвидационная стоимость исчисляется в начале срока полезной службы актива в соответствии с экономически обоснованным решением.

Ликвидационная стоимость основных средств должна в обязательном порядке пересматриваться, по крайней мере в конце каждого финансового года. Изменение ликвидационной стоимости отражается в учете как изменение в расчетной оценке согласно IAS8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Амортизируемая стоимость актива служит основой при начислении амортизации объектов основных средств. Амортизируемая стоимость определяется как разница между себестоимостью актива и его ликвидационной

стоимостью. Амортизируемая стоимость актива в обязательном порядке должна на систематической основе распределяться на срок его полезной службы.

Во многих случаях ликвидационная стоимость актива бывает незначительной, поэтому не играет существенной роли при вычислении амортизируемой стоимости. Ликвидационная стоимость актива может быть равной или превышающей его балансовую стоимость. В этом случае амортизационные отчисления по данному активу равны нулю. Если в последующем ликвидационная стоимость становится ниже балансовой стоимости актива, начисление амортизации будет производиться.

Использование показателя возмещаемой суммы связано с корректировкой балансовой стоимости актива. Необходимость корректировок обусловлена тем, что в течение периода использования объекта может происходить снижение его функциональной полезности в силу каких-либо факторов. Стоимость объекта должна быть возмещена в течение срока его полезного использования, поэтому объективная оценка актива должна соответствовать его возмещаемой сумме.

Для определения возмещаемой суммы необходимо рассчитать два значения: чистую продажную цену актива и ценность от его использования.

Чистая продажная цена определяется как рыночная цена за вычетом расходов на продажу.

Ценность от использования актива- это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива. Оценка ценности использования проходит в следующие этапы: оценка будущих поступлений и оттоков денежных средств в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием и применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

IAS16 предусматривает две модели учета основных средств после первоначального признания: модель учета по себестоимости либо модель переоценки (табл. 2).

Таблица 2.



Таким образом, у организаций есть выбор- учитывать основные средства, используя себестоимость, или проводить регулярную переоценку. В том случае, когда организация выбирает модель переоценки, существует ряд правил проведения переоценки:

- переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью;
- переоценка выполняется по всему классу основных средств, к которому относится актив, требующий переоценки;
- объекты основных средств оцениваются пр справедливой стоимости на дату переоценки.
- Регулярные переоценки необходимы во избежание существенного отличия балансовой стоимости объектов основных средств от их справедливой стоимости на конец отчетного периода. Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Переоценка основных средств может проводиться ежегодно, если их справедливая стоимость значительно колеблется. Переоценка объектов основных средств с незначительными изменениями справедливой стоимости возможна один раз в 3-5 лет. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Постановление Президента Республики Узбекистан «О мерах по реализации Инвестиционной программы Республики Узбекистан на 2020-2022 годы», Национальная база данных законодательства 9.01.2020г., № ПП-4563

2. Постановления Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности», Национальная база данных законодательства 24.02.2020г., № ПП-4611
3. Информационно- правовая система “NORMA, НСБУ №5 «Основные средства» .
4. Киличева Ф. Б., Имамова Н. М. «Международный опыт МСФО и его внедрение в Узбекистане» // «Бюллетень науки и практики», 2022, Т. 8, №3, с. 344–351.
5. Даргачева Т., Шайданов Т. К вопросу перехода на МСФО в Республике Узбекистан // Общество и инновации. -2020. - №01. – С.2
6. Дмитриева И.М. Перспективы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в национальные учетные системы // Мир новой экономики. – 2016. - №10(3). – С.62-65.
7. Л.И.Куликова. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации, Магистр: ИНФРА-Москва, 2021г., 400с.
8. Т.М.Рогуненко, Международные стандарты аудита. М: Издательство „Юрайт“, 2019г.- 341с.
9. Н.Г.Сапожникова, Международные стандарты финансовой отчетности, Учебное пособие, М:КНОРУС, 2020г.-368с.
- 10.Элизе Балтазар, Мартин Бейерсдорф, Первое применение МСФО, Пер. С англ.М: Альпина Паблишер, 2015г.-440с.
- 11.<https://www.lex.uz> Ўзбекистон Республикаси норматив хужжатлари.