**Введение**

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это совокупность общепринятых правил квалификации, признания, оценки и раскрытия хозяйственных операций и финансовых показателей для составления финансовой отчетности хозяйствующими субъектами большинства стран мира.

Каждый из принятых стандартов содержит требования к объекту учета для его квалификации и признания, к порядку оценки объекта и раскрытию информации об объекте в финансовой отчетности. Наиболее близким российским аналогом стандартов являются Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утверждаемые Министерством финансов РФ.

**1. Требования МСФО в отношении раскрытия информации об основных средствах в финансовой отчетности**

МСФО 16. Основные средства (IAS 16. Plant, Property and Equipment). Cтандарт вступил в действие с 01 января 1999. Цель стандарта – определить порядок учета основных средств, в том числе порядок признания, определение балансовой стоимости, начисление амортизации. Требования МСФО 16 «Основные средства» по раскрытию информации применяются как в отношении собственных активов, так и активов, взятых в аренду на условиях финансовой аренды, учет которых ведется арендатором.

Основные определения

Основные средства (Plant, Property and Equipment) – материальные активы, срок использования которых превышает один период, предназначенные для производства и поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для управленческих целей.

Амортизация (depreciation) – последовательное уменьшение стоимости актива на протяжении срока его полезной службы

Амортизируемая стоимость (depreciable value) – фактические затраты на приобретение актива, или иная первоначально признаваемая стоимость, за вычетом ликвидационной стоимости

Срок полезной службы – ожидаемый срок использования актива компанией, или ожидаемый выпуск продукции с использованием актива

Фактические затраты – сумма уплаченных за актив денежных средств и эквивалентов, или иного возмещения, переданного в обмен на данный актив

Ликвидационная стоимость (residual value) – чистая сумма, ожидаемая от продажи актива по завершении срока полезной службы.

Справедливая стоимость (fair value) – сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива (исполнения обязательства) при совершении сделки независимыми и хорошо информированными сторонами

Балансовая стоимость (book value) – cумма, по которой актив признается в балансе (с вычетом накопленной амортизации и учтенных убытков от обесценения)

Убыток от обесценения (impairment loss) – превышение балансовой стоимости над справедливой стоимостью актива.

Первоначальное признание ОС.

Признание ОС. Отдельный объект ОС признается в качестве актива когда высока вероятность будущих экономических выгод и можно надежно оценить фактические затраты на приобретение актива. Вероятность будущих выгод, как правило, наступает не ранее перехода всех прав и рисков, связанных с приобретением актива, поэтому ОС не может быть признаны до этого момента.

Дробление объекта ОС в учете.

Если отдельные части приобретаемого имущества имеют разные сроки службы, или если извлечение выгоды от отдельных частей происходит по разным схемам, то эти части учитываются как отдельные объекты с различными сроками (методиками) амортизации. Крупные запасные части также учитываются как отдельные объекты ОС. Земля всегда учитывается отдельно от построенных на ней зданий, так как имеет неограниченный срок службы и не подлежит амортизации.

Первоначальная оценка ОС.

Первоначальная оценка ОС производится по фактическим затратам на приобретение, включая таможенные пошлины, любые невозмещаемые налоги, фактические прямые затраты на приведение объекта в работоспособное состояние. Собственник вправе включить в стоимость ОС будущие затраты на демонтажа оборудования, расчистку площадки, рекультивацию земли в той мере, в которой она признается как резерв по МСФО 37. Резервы, условные обязательства и активы. Административные (общехозяйственные) расходы могут увеличивать стоимость ОС только в тех случаях, когда они относятся непосредственно к приведению ОС в работоспособное состояние.

ОС собственного производства признаются по себестоимости, определяемой по положениям МСФО 2. Запасы. Не допускается закладывать в первоначальную стоимость этих активов незаработанную прибыль.

Процентные платежи по кредитам на приобретение ОС не увеличивают стоимость ОС, а относятся на расходы (основной порядок учета процентов по МСФО 23), а при использовании альтернативного порядка учета по МСФО 23 – капитализируются. Альтернативный порядок учета может быть применен только к квалифицируемым активам в период производства работ по доведению таких активов до рабочего (товарного) состояния.

При обмене объектов ОС стоимость полученного актива приравнивается к стоимости переданного. Сделка обмена не ведет к возникновению прибыли или убытка, однако, в случае, если справедливая стоимость полученного актива меньше балансовой, непосредственно после сделки производится уменьшение стоимости актива (разница списывается на убытки по общим правилам учета обесценения активов). Списание проводится независимо от того, проводит ли организация регулярную переоценку активов или нет.

Последующие затраты на восстановление первоначальных свойств объекта – не увеличивают стоимость ОС, а относятся на расходы. Последующие затраты могут увеличивать стоимость ОС только в случаях, когда в результате работ существенно повышается оценка будущих экономических выгод от объекта, например, повышается срок службы или производительность. Критерием отнесения затрат на увеличение стоимости ОС является возмещаемость этих затрат.

Переоценка ОС.

Основной порядок учета не предусматривает последующих переоценок. ОС учитываются по исторической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. При необходимости переоценить отдельный объект необходимо переоценивать все активы данного класса. Выборочная переоценка одного отдельного объекта ОС не допускается.

Бухгалтерский учет переоценки.

Альтернатива: Накопленная амортизация при переоценке корректируется одним из двух способов, выбираемым для различных классов активов по принципу наибольшего соответствия сущности переоценки.

Индексирование: Первоначальная стоимость и накопленная амортизация переоцениваются одновременно и пропорционально, так, чтобы их разница равнялась справедливой стоимости. Метод целесообразен, например, для переоценки оборудования по восстановительной стоимости с учетом износа.

Аннулирование: Вся сумма накопленной амортизации списывается на уменьшение первоначальной стоимости, затем остаток на счете первоначальной стоимости корректируется до справедливой стоимости. Метод целесообразен, например, для переоценки недвижимости по рыночным ценам.

Увеличение стоимости объекта ОС (переоценка вверх) корреспондирует с увеличением собственного капитала, субсчет «Результат переоценки» – в той мере, в какой оно превосходит уменьшения стоимости данного актива, ранее признанные расходом с признанием дохода – в сумме предшествующих уменьшений стоимости, признанных как расход.

Уменьшение стоимости объекта ОС (переоценка вниз) корреспондирует со списанием (дебетом) собственного капитала, субсчет «Результат переоценки» – в сумме, не более чем ранее признанные «Результаты переоценки» для данного актива с признанием расхода – в сумме, превосходящей накопленную в «Результате переоценки» сумму для данного объекта ОС.

При реализации актива суммы его переоценки, накопленные на субсчете «Результат переоценки», списываются на увеличение нераспределенной прибыли периода.

Амортизация.

Выбор метода амортизации определяется экономической схемой использования актива. Cтандарт не регламентирует жестко допустимые методы начисления амортизации, перечисляя три рекомендованных метода:

Равномерное начисление;

Метод уменьшаемого остатка;

По сумме изделий (по выпуску продукции, моторесурсу, потонной ставке).

Методы амортизации должны периодически пересматриваться и при необходимости изменяться.

Выбытие.

Объект ОС снимается с балансового учета при фактическом выбытии если принято решение о прекращении эксплуатации актива и ожидается, что его последующее выбытие не принесет каких-либо выгод.

Прибыль (убыток) при выбытии признается в ОПУ и равна разности между суммой (оценкой) чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимостью. Обмен актива на условиях не ведет к признанию прибыли (убытка) от выбытия.

Активы, эксплуатация которых прекращена, но не подлежащие снятию по, учитываются по балансовой стоимости на дату вывода из эксплуатации, с ежегодной проверкой на обесценение по МСФО 36. Обесценение активов.

**2. Особенности построения бухгалтерского баланса в соответствии с МСФО**

Баланс является основным документом, содержание которого отражает финансовое положение компании на отчетную дату. Данные баланса используются для различных целей на разных уровнях управления. А бухгалтерская отчетность организации в целом и бухгалтерский баланс, в частности, являются основой объективной оценки хозяйственной деятельности предприятия, базой текущего и перспективного планирования, действенным инструментом для принятия управленческих решений. (20).

Структура и группировка данных баланса не раз претерпевала существенные изменения. Но в любом случае должно сохраняться балансовое равенство.

В России это равенство выглядит так:

Актив = Пассив.

В западной практике активы уравновешиваются с собственным капиталом и обязательствами, которые для удобства пользователей несколько трансформируются:

Актив = Обязательства + Собственный капитал.

В МСФО дается следующее определение этих элементов отчетности.

Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых лет, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем.

Обязательства – это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Капитал – это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

По МСФО баланс рекомендуется строить, начиная с краткосрочных (текущих) активов, т.е. по мере ликвидности активов; затем представляются краткосрочные и долгосрочные обязательства и затем капитал. Также можно представлять баланс в виде последующего показа активов, обязательств и капитала. Активы, обязательства и капитал – это элементы баланса, которые представлены линейными статьями, названия которых удобны для понимания пользователей и соответствуют наименованию объекта учета.