

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ОСНОВЕ МСФО.

Норбеков Даврон Эшмурадович

Доц. Email: davronnorbekov907@gmail.com

Холдаралиева Хурриятхон Дилшодбек кизи

Магистрантка группы БХ-6к Ташкентского Экономического Университета

ВВЕДЕНИЕ

С развитием процесса глобализации мировой экономики, расширение инвестиционных возможностей, развитие и широкое распространение международных организаций предопределили необходимость унификации бухгалтерского учета в мировых масштабах, то есть разработки единых норм и принципов для стандартизации бухгалтерского учета. В результате, мировое сообщество пришло к решению о внедрении в национальные системы учета единых правил, формирования финансовой отчетности, понятной различным внешним пользователям. Такими правилами стали международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — совокупность общепринятых требований классификации, признания, оценки объектов учета, а также систематизация показателей финансово-хозяйственной деятельности для формирования финансовой отчетности хозяйствующих субъектов.

Построение системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности соответствует потребностям современной рыночной экономики, так как единые нормы обеспечивают информационную открытость международных рынков капитала, обеспечивает конкурентоспособность разных организаций на международном уровне, а самое главное – даст возможность повысить полезность информации, так как повышается качество отчетности как для отечественных, так и для зарубежных пользователей в результате ее прозрачности и сопоставимости.

В целях обеспечения полезности и качества финансовой информации для иностранных инвесторов и расширения возможностей доступа к международным финансовым рынкам путем ускоренного перехода на международные стандарты финансовой отчетности, Постановлением Президента Республики Узбекистан № ПП-4611 от 24.02.2020 года, установлено, что акционерные общества, коммерческие банки, страховые организации и юридические лица, отнесенные к крупным налогоплательщикам начиная с 1 января 2021 года должны вести учет и составлять с итогов 2021 года финансовую отчетность на основе МСФО за исключением юридических лиц, для которых законодательством предусмотрен более ранний срок перехода на МСФО.

Переход системы бухгалтерского учета Республики Узбекистан на МСФО, обеспечит страну большими возможностями, а именно:

- возможность повысить полезность информации, так как повышается качество отчетности для отечественных пользователей в результате ее прозрачности и сопоставимости;

- возможность переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, установления взаимосвязи между ними, а также порядка их признания и оценки;

- общепринятые единые стандарты позволят получить понятную и достоверную информацию о финансовом положении и финансовых результатах компаний, что дает возможность инвесторам принимать обоснованные инвестиционные решения;

- возможность активного участия на международных экономических отношениях;

- рост доверия со стороны потенциальных инвесторов.

Несмотря на вышперечисленные возможности, внедрение МСФО в разных странах имеет свои особенности и требует определенных усилий и времени. Также при трансформации системы национального учета на международные стандарты финансовой отчетности возникнут специфические проблемы, решение которых потребует квалифицированную методическую поддержку.

Во многих субъектах предпринимательства основные средства занимают существенную часть вложенных ресурсов организации и поэтому их правильному учету уделяется особое внимание.

На данный момент учет основных средств по НСБУ во многих аспектах не соответствуют МСФО. Это несоответствие вызвано особенностями нормативных документов по бухгалтерскому учету Республики Узбекистан.

МСФО 16 «Основные средства» предполагает различные виды оценок основных средств:

- первоначальная стоимость;
- балансовая стоимость;
- амортизируемая стоимость;
- ликвидационная стоимость;
- справедливая стоимость;
- возмещаемая стоимость.

В момент приобретения или сооружения определяется первоначальная стоимость основных средств. В соответствии с МСФО 16 «Основные средства», первоначальная стоимость – это сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного

с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО.

Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

- цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и уступок;
- все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации;
- первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода.

Признание затрат в составе балансовой стоимости объекта основных средств прекращается тогда, когда актив приведен в местоположение и состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные в процессе использования или перемещения объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость объекта основных средств:

- (a) затраты, понесенные в то время, когда объект, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной загрузкой;
- (b) первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта; и
- (c) затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности организации.

В первоначальную стоимость основных средств не включаются затраты на повседневное обслуживание объектов. Эти затраты учитываются как затраты на ремонт и текущее обслуживание и признаются в Отчете о прибыли или убытке по мере их возникновения. Расчет первоначальной стоимости основных средств иллюстрируется в следующей ситуации.

Компания «А» приобрела оборудование, при приобретении которого понесла следующие затраты:

Таблица-1

Затраты на приобретения и установки оборудование	
Затраты	Сумма в тыс.сум
Покупная цена	20 000
Затраты на доставку оборудования	300
Затраты на проверку надлежащего функционирования оборудования	500
Затраты на установку оборудования	700
Затраты на обслуживание оборудования	600
Торговая скидка, оговоренная в договоре	500

В этом случае, первоначальная стоимость оборудования составит 21 000 тыс.сум (20 000-500+300+500+700=21 000).

То есть, в соответствии с МСФО 16 «Основные средства», затраты на повседневное обслуживание оборудования не включены в первоначальную стоимость оборудования.

Затраты на разборку и удаление объекта - эти затраты следует признать в их приведенной стоимости и одновременно создать соответствующее обязательство. Затем на это обязательство следует начислять процентные расходы (по ставке дисконтирования) в течение периода до его погашения. Это означает, что каждый год обязательство увеличивается на сумму процентов, и это увеличение относится на финансовые расходы в отчете о прибыли или убытке.

Требуемый коэффициент дисконтирования можно рассчитать следующим образом:

r - процентная ставка,

n - количество лет до исполнения обязательства.

$$1/(1+r)^n$$

Расчет первоначальной стоимости основных средств при включении затрат на разборку и удаление объекта иллюстрируется в следующей ситуации:

Организация «Б» строит морскую буровую платформу и как ожидается, через 30 лет данный объект требует разборки и удаления. На строительство данного объекта потрачено \$15 млн, а на разборку и удаление через 30 лет будет потрачено \$20 млн. Процентная ставка дисконтирования 5%.

Решение:

Для начала нам необходимо рассчитать приведенную стоимость затрат на выведение объекта из эксплуатации

При процентной ставке 5% приведенная стоимость затрат на выведение из эксплуатации, будет следующей:

$$\$20,000,000 \times 1/1.0530 = \$4,627,548.97$$

Общая сумма, которую следует капитализировать, составляет \$20,000,000 + \$4,627,548.97 = \$24,627,548.97

На нее в течение 30 лет начисляется амортизация: $\$24,627,548.97 \times 1/30 = \$820,918.3$ в год.

Каждый год обязательство будет увеличиваться на 5%.

Это увеличение относится на финансовые расходы в отчете о прибыли или убытке.

Некоторые операции осуществляются в связи со строительством или развитием объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки этого объекта до местоположения и приведения его в состояние, которые требуются для его эксплуатации в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут осуществляться до начала или во время работ по строительству или развитию. Например, до начала строительных работ может быть получен доход от использования строительной площадки в качестве автостоянки. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для доставки в местоположение и приведения объекта в состояние, которые требуются для его эксплуатации в соответствии с намерениями руководства, доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в составе прибыли или убытка и классифицируются по соответствующим статьям доходов и расходов.

Первоначальная стоимость самостоятельно произведенного актива определяется на основе тех же принципов, что и первоначальная стоимость приобретенного актива.

Таблица-2

Затраты на строительство здание

Затраты	\$000
Цена покупки земли	350,000
Гербовый сбор	15,000
Оплата услуг юристов	16,000
Затраты на подготовку площадки	18,000
Материалы	125,000
Трудозатраты (с 1 апреля 2017 г. до 1 июля 2018 г.)	130,000
Гонорар архитектора	20,000
Общие накладные расходы	45,000

Кроме того, нужно учесть следующую информацию: - Затраты на материалы оказались выше, чем планировалось. Расследование показало, что материалы стоимостью \$10 миллионов были испорчены и их пришлось выбросить, а из-за ошибок в проекте на материалы дополнительно потратили еще \$15 миллионов; - Из-за этих проблем в октябре 2017 года строительство было приостановлено на две недели. К этому периоду относятся расходы на оплату труда в сумме \$9 миллионов;

- Строительство было завершено 1 июля 20X8 года, а эксплуатация здания началась 1 сентября 20X8 г.

Для того, чтобы рассчитать себестоимость здания необходимо:

- капитализировать только те затраты, которые непосредственно относятся к приведению объекта в состояние готовности к использованию по назначению;

- исключить управленческие, прочие общие накладные расходы, а также сверхнормативные расходы.

Ещё нужно учесть следующую информацию:

Затраты на материалы оказались выше, чем планировалось. Расследование показало, что материалы стоимостью \$10 миллионов были испорчены и их пришлось выбросить, а из-за ошибок в проекте на материалы дополнительно потратили еще \$15 миллионов.

Из-за этих проблем в октябре 2017 года строительство было приостановлено на две недели. К этому периоду относятся расходы на оплату труда в сумме \$9 миллионов.

Строительство было завершено 1 июля 20X8 года, а эксплуатация здания началась 1 сентября 20X8 г.

Для того, чтобы рассчитать себестоимость здания необходимо:

- капитализировать только те затраты, которые непосредственно относятся к приведению объекта в состояние готовности к использованию по назначению;

- исключить управленческие, прочие общие накладные расходы, а также сверхнормативные расходы. Себестоимость здания рассчитывается следующим образом: Так как стоимость испорченных материалов и исправления недостатков проекта это сверхнормативные затраты, они не будут капитализированы, а исключены из стоимости материалов. Кроме того, трудозатраты стоимостью \$9 млн, понесенные в период простоя тоже являются сверхнормативными затратами, которые не будут включены в себестоимость основного средства. Таким образом, себестоимость здания составит \$655,000.

В момент строительства объекта основного средства или для приобретения конкретного квалифицируемого актива, организации при отсутствии ресурсов могут привлекать средства для финансирования. Учет затрат по займам регулируется в соответствии с МСФО 23 "Затраты по заимствованиям", который устанавливает критерии признания процентов в качестве компонента балансовой стоимости. Для того, чтобы затраты по привлеченным средствам, а именно процентные расходы были капитализированы, актив должен быть квалифицируемым активом, т.е.

активом, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени (МСФО (IAS) 23, п. 5). Предположим, 1 января 2020г. компания Frau M начала строить супермаркет, срок использования которого оценивается в 40 лет. Она приобрела земельный участок за \$35 млн. Строительство здания обошлось в \$20 млн, а оснащение - в \$6 млн. Строительство супермаркета завершилось 30 сентября 2020 г, а в эксплуатацию он был введен 1 января 2021 г. 1 января 2020 г. компания Frau M привлекла для финансирования проекта заем в сумме \$140 млн. Процентная ставка по этому займу составляет 10% годовых. Заем был погашен 30 июня 2021 г.

Таблица-3

Общая стоимость основных средств, обретенных в результате данного проекта, на 31 декабря 2020 г. рассчитывается следующим образом

	млн.дол.
Участок	35,000
Здание	20,000
Оснащение	6,000
Проценты капитализированные (140,000 x 10% x 9/12)	10,500
	71,500

Общая стоимость основных средств, обретенных в результате данного проекта, на 31 декабря 2020 г. составит \$71,500. Проценты можно капитализировать только за девять месяцев, т.к. согласно МСФО (IAS) 23, капитализация затрат по заимствованиям прекращается, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или к продаже.

Согласно МСФО № 36 «Обесценение активов», предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака балансовая стоимость актива снижается до возмещаемой стоимости. Предположим, что у организации есть автомобиль, в конце года попавший в аварию. Использовать теперь его практически невозможно, и его ценность использования оценивается в \$1,000. Однако это автомобиль редкой марки, и его можно выгодно продать на запчасти. Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие составляет \$3,000. Балансовая стоимость на начало года составляла \$8,000, и на тот момент ожидалось, что автомобиль прослужит еще восемь лет. Для того, чтобы определить балансовую стоимость объекта, необходимо найти возмещаемую стоимость. Возмещаемая сумма — это большая из двух сумм:

Таблица-4

Справедливой стоимости за вычетом затрат на - \$3,000

выбытие

Ценности использования	- \$1,000
Следовательно	\$3,000
Это означает, что обесценение составляет:	
Автомобиль:	\$000
Балансовая стоимость, входящий остаток	8
Амортизация (8 x 1 / 8)	(1)
Обесценение (бал.сумма)	(4)
Балансовая стоимость, исходящий остаток	(3)

Таким образом данный пример показал справедливость учета автомобиля в финансовой отчетности. По условию, автомобиль попала в аварию и потеряла способность приносить экономическую выгоду так, как она приносила до аварии. Отражать данный объект без учета обесценения является не справедливым и не целесообразным, так как без учета обесценения, балансовая стоимость актива, соответственно и расходы на амортизацию были бы высокими, что экономически неэффективно. По нашему мнению, в балансе организации активы и обязательства должны быть правдиво представлены. Считаем целесообразным, что менеджменту предприятий необходимо отслеживать процесс обесценения активов и отражать его в отчетности правдиво, чтобы собственники компании могли своевременно принять управленческие решения о дальнейшем использовании актива или его реализации. Согласно МСФО 16 «Основные средства», ликвидационная стоимость – это величина поступлений, которые компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию. Ликвидационная сумма — это предполагаемая сумма затрат на выбытие актива, если бы данный объект уже достиг того состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы. Ликвидационная стоимость определяется в начале срока полезной службы актива на основе экономически обоснованного решения. Предположим, что организация приобрела новое оборудование стоимостью \$140 000. В соответствии с расчетной оценкой установлен срок полезного использования оборудования – 4 года. Текущая рыночная цена на аналогичное оборудование, бывший в эксплуатации в течение четырех лет, составляет \$6 000. Предполагаемые расходы на продажу оборудования составляют \$3 000.

Расчет ликвидационной стоимости представлен ниже:

Ликвидационная стоимость: \$6 000- \$3 000=\$3 000

Срок использования и ликвидационную стоимость необходимо пересматривать в конце каждого отчетного периода и изменять их, если текущие ожидания значительно отличаются от прежних оценок.

Ликвидационная стоимость и срок полезной службы актива в обязательном порядке должны пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого отчетного года. Если текущие ожидания отличаются от предыдущих оценок, эти изменения в обязательном порядке должны отражаться как изменение в расчетной оценке в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки». Предположим, что 1 января 2020 года компания купила актив за \$100,000. Срок использования объекта составит 5 лет, ликвидационная стоимость равна – \$25,000, 1 января 2021 г. состоялся ежегодный пересмотр сроков использования активов и ликвидационной стоимости. Остаточный срок использования данного объекта был оценен в четыре года, а ликвидационная стоимость – 30,000. Сейчас готовится финансовая отчетность за год, окончившийся 31 декабря 2021 г.

В некоторых случаях ликвидационная стоимость актива может стать равной или превышающей его балансовую стоимость. В этом случае амортизационные отчисления по данному активу равны нулю. Справедливая стоимость – представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (МСФО 13). Справедливая стоимость в основном ориентирована на рыночные допущения и не зависит от предприятия и, таким образом, принимает во внимание любые допущения о риске. Это означает, что справедливая стоимость оценивается с использованием тех же допущений, которые используются участниками рынка, и с учетом тех же характеристик актива или обязательства. Такие условия будут включать состояние и местонахождение актива, а также любые ограничения на его продажу или использование. Оценка справедливой стоимости предназначена для конкретного актива или обязательства, и при оценке справедливой стоимости предприятие будет учитывать характеристики актива или обязательства таким образом, как если бы участники рынка принимали во внимание эти характеристики, например, состояние и местонахождение актива, или любые ограничения на продажу или использование актива. При оценке справедливой стоимости предприятие должно максимально использовать наблюдаемые исходные данные (исходные данные, полученные с использованием рыночной информации) и минимизировать использование ненаблюдаемых исходных данных (исходных данных, по которым рыночные данные недоступны). Например, при отсутствии активного рынка по определенному виду объекта, предприятия для того, чтобы установить справедливую стоимость, могут нанять профессиональных оценщиков, которые исходя из состояния и местонахождения актива, а также любых ограничений на его продажу или использование могут справедливо оценить объект основного средства.

Возмещаемая стоимость – это наибольшая величина из двух значений: справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и доходов от использования актива. МСФО 16. То есть, для того чтобы определить возмещаемую стоимость объекта, для начала необходимо найти его справедливую стоимость и ценность использования и сравнить эти суммы. Наибольшая из двух этих значений будет возмещаемой стоимостью объекта основного средства. Ценность от использования актива – это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива. Оценка ценности использования представляет собой оценку 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. Предположим, что в конце 2020 года организация имеющее производственное оборудование, дальнейший срок полезного использования которого равен четырем годам, готова его продать. Приглашен профессиональный оценщик для определения справедливой стоимости. По его расчетам, цена продажи может составить \$200,600. Ориентировочные расходы, связанные с продажей: затраты на демонтаж – \$3,500, комиссионное вознаграждение агентской фирме – \$350, другие торговые расходы – \$50. На конец 2020 г. осуществляется расчет ценности от использования оборудования.

Чистая цена реализации оборудования составила \$196,700, а ценность его использования \$147,104. Таким образом, возмещаемая стоимость производственного оборудования составит наибольшее из двух этих значений, а именно \$196,700.

Заключение.

Таким образом, при переходе на МСФО необходимо учитывать все несоответствия МСФО и НСБУ по оценке основных средств. Неправильная оценка приведет к искажению финансовой отчетности и негативно повлияет на решение пользователей финансовой информации. В связи с этим, из вышеперечисленных вытекают следующие выводы:

При учете основных средств в Узбекистане также необходимо учитывать различные виды оценок основных средств: (справедливая стоимость; возмещаемая стоимость; ликвидационная стоимость). Кроме того, срок использования и ликвидационную стоимость необходимо пересматривать в конце каждого отчетного периода и изменять их, если текущие ожидания значительно отличаются от прежних оценок. Это предполагает представление правдивого отчета и принятие соответствующих решений пользователями информации.

2. При первоначальной оценке основных средств необходимо учитывать также первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка. Эти затраты следует признать в их приведенной стоимости и одновременно создать соответствующее обязательство. Затем на это обязательство следует начислять процентные расходы (по ставке дисконтирования) в течение периода до его погашения. Это означает, что каждый год обязательство увеличивается на сумму процентов, и это увеличение относится на финансовые расходы в отчете о прибыли или убытке. Данный учет предполагает правдивое представление обязательств компании. Кроме того, пользователи финансовой отчетности также имеют право знать о таких обязательствах и связанных с этим расходах и принимать соответствующие решения.

3. В балансе организации активы и обязательства должны быть правдиво представлены. Учитывая обесценение активов, предприятиям необходимо привести балансовую стоимость основных средств к их возмещаемой стоимости. Стоимость основных средств, отраженная в отчетности, должна соответствовать экономической выгоде, которую они могут принести. Как правило, актив обесценивается, если балансовая стоимость превосходит возмещаемую стоимость. Согласно МСФО № 36 «Обесценение активов», предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака балансовая стоимость актива должна снижаться до возмещаемой стоимости. Считаем целесообразным, что менеджменту предприятий необходимо отслеживать процесс обесценения активов и отражать его в отчетности правдиво, чтобы собственники компании могли своевременно принять управленческие решения о дальнейшем использовании актива или его реализации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Постановление Президента Республики Узбекистан № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» от 24.02.2020 года;
2. МСФО № 16 «Основные средства»;
3. МСФО № 36 «Обесценение активов»
4. МСФО 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»
5. Khalilov Sh.A. The Applying IAS/IFRS in Uzbekistan. "Journal of Annals Economic Science". – Contantza, 2014, Vol.14 Issues 2. 521-524p.

6. Khalilov Sh.A. Recognition of revenue from operating activities in construction organizations in accordance with IFRS 15. "European Researcher: Series A". - Moscow, 2020, №11.218-223p.

7. Financial reporting BPP-Study text published by Kaplan Publishing UK https://gaap.ru/articles/Voprosy_ucheta_i_otsenki_osnovnykh_sredstv_po_rossiyskim_i_mezhdunarodnym_standartam_ucheta/. www.ACCAGlobalBox.com