

НЕПОСРЕДСТВЕННО ОТНОСЯЩИЕСЯ ЗАТРАТЫ В ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ОБЪЕКТОВ АКТИВОВ ПО МСФО (IAS) 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Как известно, при приобретении долгосрочных активов непосредственно относящиеся затраты могут непосредственно включаться в первоначальную стоимость таких активов.

Хотя IFRS достаточно четко определяют состав таких непосредственно относящихся затрат и показывают на примерах порядок их включения, однако в практике применения самих IFRS возникает достаточное количество спорных моментов, связанных с детализацией таких расходов. В этой статье рассмотрим непосредственно связанные расходы и дадим некоторые рекомендации для будущего использования.

Речь будет идти именно о приобретении материальных активов, описываемых МСФО (IAS) 16 «Основные средства», но подходы вполне применимы и в отношении нематериальных и других долгосрочных активов.

ЧТО ОПРЕДЕЛЯЮТ ПОЛОЖЕНИЯ МСФО (IAS) 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

В МСФО (IAS) 16 говорится, что мы можем капитализировать любые затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства (МСФО (IAS) 16.16 (b)).

В п. 17 МСФО (IAS) 16 приведены примеры того, какие расходы считаются непосредственно связанными затратами и, следовательно, могут быть капитализированы (или включены в стоимость актива), а именно:

а) затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), возникающие непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств;

б) затраты на подготовку площадки;

в) первоначальные затраты на доставку и проведение погрузочно-разгрузочных работ;

г) затраты на установку и монтаж;

д) затраты на проверку надлежащего функционирования актива, оставшиеся после вычета чистых поступлений от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива до предусмотренного местоположения и приведения его в требуемое состояние (например, образцов, полученных в процессе тестирования оборудования);

е) суммы вознаграждения за оказанные профессиональные услуги.

В отличие от указанного выше, в п. 19 МСФО (IAS) 16 приводятся примеры расходов, которые не являются расходами по объекту СИЗ и, следовательно, не могут быть капитализированы:

а) затраты на открытие нового производственного комплекса;

б) затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);

в) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала);

г) административные и иные общие накладные расходы.

Кроме того, МСФО (IAS) 16 разъясняет в п. 20, что 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; первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта; и затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности организации не включаются в первоначальную стоимость объекта.

Казалось бы, достаточно ясно и доступно для понимания белорусскими бухгалтерами. Однако на практике существует множество вопросов, требующих более тщательного анализа, которые вызывают большие сомнения в части включения или же невключения отдельных

затрат в первоначальную стоимость актива. Такие сомнения часто возникают при создании больших активов, как, например, завод или шахта. Рассмотрим подробнее.

СУММА ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ

Как было указано выше, вы можете капитализировать только те вознаграждения сотрудников, которые возникают в результате строительства или приобретения актива.

Здесь возникают два основных вопроса:

1. Вознаграждения каких категорий сотрудников связаны со строительством или приобретением актива?

Понятно, что к таким затратам не могут относиться ни вознаграждение администрации организации, ни затраты на исследовательские работы, на маркетинг и рекламу, на обучение персонала. Это означает, что вы можете капитализировать вознаграждения персоналу в части оплаты разработчиков сайта, оплаты собственным архитекторам и геодезистам или начальникам производств. В какой-то мере вы также можете капитализировать затраты на контроль качества и тестирование (если такие затраты неизбежны для последующего использования актива). Но вы не можете капитализировать любую часть вознаграждений, выплачиваемых топ-менеджменту, работникам бухгалтерских служб и т.п.

2. Какие расходы, связанные с перечисленными выше работниками, могут быть капитализированы?

Ответ довольно прост: это все вознаграждения сотрудникам в соответствии с МСФО (IAS) 19, а именно:

краткосрочные вознаграждения работникам (заработная плата, оплачиваемый отпуск и т.п.);

вознаграждения по окончании трудовой деятельности;

прочие долгосрочные выплаты;

выходные пособия.

Следующие виды расходов не являются вознаграждениями работникам в соответствии с МСФО (IAS) 19, и поэтому они рассматриваются отдельно:

командировочные расходы;

расходы на обучение персонала.

Как же определяется сумма расходов на вознаграждение персоналу, включаемая в стоимость актива?

Ответ основан на использовании некоторого разумного метода распределения.

Например, вы строите калийную шахту. Основываясь на табелях учета рабочего времени, предположим, работник в 2018 году отработал:

750 часов на строительстве шахты;

150 часов при выполнении других проектов или работ.

Его оплачиваемый отпуск составил 240 часов.

Компания понесла следующие расходы на оплату вознаграждения работника:

зарплата в 2018 году: 180 000 BYN;

компенсация оплачиваемого отпуска (в соответствии с законом): 10 000 BYN;

расходы на взнос в пенсионный фонд (план с установленными взносами): 20 000 BYN.

Рассчитаем сумму расходов на вознаграждение работника, которую можно включить в первоначальную стоимость шахты, исходя из доли времени, потраченного на ее строительство.

Итак, работник затратил на строительство шахты 750 часов, а всего отработал за год на компанию 900 часов ($750 + 150 = 900$).

При этом не принимается для распределения сумма затрат на оплачиваемый отпуск, так как эта сумма также будет распределена между подлежащей и не подлежащей включению в первоначальную стоимость шахты. Причина в том, что компания обязана предоставить оплачиваемый отпуск своим работникам, и сумма выплат также будет являться затратами компании.

Расчет суммы затрат на оплату труда работника, включаемую в первоначальную стоимость шахты:

распределение зарплаты: $180\,000\text{ BYN} \times 750 / 900 = 150\,000\text{ BYN}$;

компенсация за оплачиваемый отпуск: $10\,000\text{ BYN} \times 750 / 900 = 8\,334\text{ BYN}$;

взнос в пенсионный фонд: $20\,000\text{ BYN} \times 750 / 900 = 1\,667\text{ BYN}$;

ИТОГО: 175 001 BYN.

Примечание: в первоначальную стоимость шахты включаются только расходы текущего года или расходы, понесенные при строительстве шахты.

СТОИМОСТЬ ПЕРЕМЕЩЕНИЯ ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА НОВОЕ МЕСТО

Предположим, вы строите новый завод и решили переместить некоторые объекты со старого завода в новое помещение. Поскольку оборудование является довольно тяжелым, то вы заплатили 500 BYN, чтобы переместить объекты.

Можно ли капитализировать понесенные расходы в стоимость оборудования?

Конечно же, нет. Это ведь затраты на перемещение, и в МСФО (IAS) 16 конкретно говорится, что такие затраты не могут быть капитализированы, а включаются в убытки по мере их возникновения.

СТРАХОВАНИЕ ИМУЩЕСТВА

Страховые взносы, выплачиваемые страховым компаниям, не могут быть капитализированы, а отражаются в составе прибыли или убытка в соответствии с условиями страхового полиса.

Причина в том, что эти затраты не являются неизбежными, чтобы привести активы в состояние, пригодное к использованию.

Фактически эти затраты были понесены для защиты актива от некоторых рисков в течение некоторого периода или же как условие получения банковского кредита, и поэтому было бы неверным включать эти затраты в стоимость актива и переносить их на финансовые результаты путем амортизации в течение срока полезного использования актива.

РАСХОДЫ ПО ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ ЗЕМЛИ

Вы можете понести некоторые расходы на аренду земли во время строительства вашего актива. Можно ли капитализировать такие расходы?

Этот вопрос довольно спорный.

Представим аргументы за и против.

Да, следует капитализировать

Расходы по операционной аренде могут рассматриваться как непосредственно относящиеся расходы и включаться в первоначальную стоимость объекта основных средств, если такие затраты на аренду необходимы для приведения актива в желаемое состояние и местоположение. Таким образом, арендная плата в рамках операционной аренды земли, на которой вы строите здание, может быть капитализирована в первоначальную стоимость здания на стадии строительства.

Нет, нельзя капитализировать

Причина в том, что такие затраты оказывают совершенно непоследовательное влияние на прибыль или убыток компании. Если вы включаете арендную плату в стоимость объекта основных средств только в течение периода строительства с отражением последующих арендных платежей после окончания строительства в составе финансовых результатов, то тогда арендные платежи в составе первоначальной стоимости объекта будут амортизироваться в течение срока полезного использования актива, а не вошедшие в первоначальную стоимость арендные платежи будут немедленно списываться на убытки компании. Это означает нарушение принципа соответствия.

Кроме того, земля все-таки представляет собой отдельный актив, потому что срок ее полезного использования отличается от срока полезного использования здания на ней. Все же арендные платежи относятся к «приобретению земли», а не к самому зданию.

В соответствии с новым стандартом вам придется признать право на использование активов вместо того, чтобы иметь дело с операционными лизинговыми платежами, и поэтому эта дилемма больше не будет существовать.

РАСХОДЫ НА КОМАНДИРОВКИ

Можно ли капитализировать расходы в командировке (проживание, проезд), связанной с приобретением объекта основных средств?

Можно ли капитализировать расходы на проезд консультанта, который приехал к вам для выполнения профессиональной работы, связанной с объектами основных средств?

Если вы не нашли достаточно весомых аргументов для ваших аудиторов, то уж лучше не делать этого. Причина в том, что эти расходы связаны скорее с оказанием персональных услуг, чем с приведением актива в желаемое состояние.

Другие расходы, которые вы можете капитализировать:

плата за различные экологические разрешения, сертификаты соответствия;

расходы на необходимый ремонт на этапе строительства;

расходы на устранение препятствий на участке (например, снос старого здания).

Не капитализируйте:

- расходы на обучение персонала;
- расходы на рекламу и маркетинг;
- расходы на наем сотрудников.

Александр БУГАЕВ,

аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)

29.08.2018

КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В РАЗНЫХ ВАЛЮТАХ

Сегодня большинство групп ведут свою деятельность за рубежом, и естественно, что разные участники группы совершают свои операции в разных валютах.

Отличается ли процесс консолидации финансовой отчетности двух (или более) компаний, составленной в разных валютах, от процесса консолидации отчетности, составленной в одной валюте?

И да, и нет.

Если вы хотите объединить финансовую отчетность, подготовленную в разных валютах, вы все равно будете следовать одним и тем же процедурам консолидации.

Вам все равно придется элиминировать акционерный капитал и прибыль до приобретения дочерней компании вместе с инвестициями материнской компании в дочернюю компанию (плюс признать некоторый гудвилл и/или неконтролируемую долю участия).

Вам по-прежнему необходимо будет исключить внутригрупповые остатки имущества, обязательств и трансакции, в том числе нереализованную прибыль от внутригрупповых продаж и любые дивиденды, выплачиваемые дочерней компанией материнской компании.

Основная проблема такой консолидации заключается в том, что нельзя объединять белорусские рубли с монгольскими тугриками, потому что это не имеет смысла.

Поэтому, перед тем как вы начнете выполнять процедуры консолидации, вам необходимо перевести финансовую отчетность дочерней компании в валюту представления материнской компании.

ОБЩИЕ ПРАВИЛА: ПЕРЕВОД ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДОЧЕРНЕЙ КОМПАНИИ

Вам придется руководствоваться правилами [МСФО 21](#) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов») для перевода финансовой отчетности в валюту представления.

При этом важным является необходимость четкого разделения понятий функциональной валюты с валютой представления.

У каждой компании есть только одна функциональная валюта, но она может представлять свои финансовые отчеты во **многих** валютах.

В то время как функциональная валюта зависит от экономической среды компании и ее конкретных операций, валюта представления является вопросом **выбора** менеджмента группы.

Например, возьмите стандартную белорусскую компанию. Ее функциональной валютой в большинстве случаев будет белорусский рубль (BYN), но эта компания может принять решение о подготовке своей финансовой отчетности в EUR или USD — они и будут являться валютой представления отчетности.

В [таблице](#) приведено, какие курсы валют следует использовать для перевода финансовой отчетности в валюту представления:

Наименование	Дата	Курс валюты
Имущество (активы) и обязательства	Текущий период (20X1)	Курс на дату закрытия (20X1)
	Сопоставимый период (20X0)	Курс на дату закрытия (20X0)
Статьи капитала	Текущий и сопоставимый период	Не установлено