

Вы не переоцениваете в этом случае сельскохозяйственную продукцию по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу на дату отчетности.

Проблема 3: всегда ли биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу?

Ответ: нет, не всегда.

Общее правило в МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» заключается в измерении всех биологических активов по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Однако есть несколько исключений:

1. Биологический актив не является частью сельскохозяйственной деятельности.

Примеры были приведены автором выше: сторожевые коты и собаки и т.п.

2. Биологический актив — это растение-носитель.

Это относительно новая идея как в МСФО (IAS) 41, так и в МСФО (IAS) 16. Растение-носитель — это живое растение, используемое в производстве или поставке сельскохозяйственной продукции, которое (растение), как ожидается, будет плодоносить более одного отчетного периода.

Примерами таких биологических активов являются фруктовые деревья, виноградники и т.п.

Поскольку было сложно и нецелесообразно устанавливать справедливую стоимость таких активов в конце каждого отчетного периода, то они были исключены из сферы применения МСФО (IAS) 41.

Таким образом, вы можете учитывать эти активы по себестоимости за вычетом накопленной амортизации согласно МСФО (IAS) 16.

Но следует учесть один очень важный нюанс — речь идет только о растениях, а не о животных. Итак, если вы владеете дорогими собаками и используете их для разведения, то такая собака вовсе не растение-носитель.

3. Справедливая стоимость не поддается достоверному измерению.

Когда справедливая стоимость не может быть измеримой, то вы можете измерить актив по его стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Однако это почти никогда не имеет отношения к делу сельского хозяйства, и в МСФО (IAS) 41 прямо говорится, что справедливая стоимость может быть надежно измерена для биологических активов.

Кроме того, такая ситуация обычно возникает только при первоначальном признании, но не позднее. Итак, если вы получили биологический актив в качестве подарка (котенка к 8 Марта как сотрудница компании), а рыночные цены недоступны, то вы сможете использовать в этом случае модель затрат. Другого просто не бывает.

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)

23.01.2018

КОЕ-ЧТО ПОЛЕЗНОЕ ДЛЯ БУХГАЛТЕРОВ ОБ МСФО (IAS) 40 «ИНВЕСТИЦИОННАЯ СОБСТВЕННОСТЬ»

Многие бухгалтеры ошибочно полагают, что существует только один-единственный стандарт, который касается учета и представления в финансовой отчетности долгосрочных материальных активов, а именно МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Хотя верно, что следует применять МСФО (IAS) 16 для большинства имеющихся в вашей организации долгосрочных материальных активов, однако это является справедливым не для всех случаев. Кроме МСФО (IAS) 16, в МСФО представлены и другие стандарты, также предназначенные для отражения долгосрочного имущества компании. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» — один из таких стандартов.

Напомним:

что такое инвестиционная собственность;

как следует учитывать ее при признании и после признания;

в чем отличие модели оценки инвестиционной собственности по справедливой стоимости от модели переоценки.

Итак, учет недвижимости по МСФО (IAS) 40 идентичен учету по МСФО (IAS) 16, за исключением того, что результаты переоценки такой собственности, как положительные, так и отрицательные, отражаются в отчете о прибыли или убытках и прочем совокупном доходе в составе прибыли, а не в составе прочего совокупного дохода (в резерве переоценки). Кроме того, не начисляется амортизация, если переоценка инвестиционной собственности осуществляется каждый год.

ЦЕЛЬ МСФО (IAS) 40

Итак, IAS 40 предписывает сам учет и раскрытие информации в отношении инвестиционной собственности.

Но все-таки, что такое инвестиционная собственность?

Инвестиционная собственность — это земля, здание (или его часть) или и то и другое, предназначенная для следующих конкретных целей:

получения арендной платы;

для получения выгоды от повышения (прироста) стоимости; или

и то и другое одновременно (МСФО (IAS) 40.5).

Здесь в первую очередь важна именно цель, для которой была приобретена собственность. Если вы используете здание или землю для одной (любой) из следующих целей, то такая собственность не может быть классифицирована как инвестиционная:

для производства или поставки товаров или услуг;

для административных целей; или

для продажи в обычном порядке.

Если вы используете свое здание или землю для первых двух целей, то вам в этом случае следует руководствоваться положениями МСФО (IAS) 16; когда же вы используете имеющуюся собственность для продажи в ходе вашей обычной деятельности, то следует применять положения стандарта МСФО (IAS) 2.

ПРИМЕРЫ ИНВЕСТИЦИОННОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Что же конкретно можно отнести к инвестиционной собственности?

Вот несколько примеров (см. МСФО (IAS) 40.8):

1. Земля как результат инвестиций в долгосрочный капитал или же земля с неустановленной целью для использования в будущем (то есть вы еще не знаете, для чего вы ее будете использовать).

Однако если вы покупаете землю и собираетесь через некоторое время строить на ней производственный цех для себя лично, то такая земля не является инвестиционной собственностью.

2. Здание, принадлежащее предприятию и переданное в аренду в рамках одного или нескольких договоров операционной аренды. Аналогично рассматривается и здание, которое все еще пустое, но вы планируете сдавать его в аренду.

3. Любое имущество, которое вы фактически строите или проектируете для будущего использования в качестве инвестиционной собственности.

Но в том случае, когда вы строите здание для какой-либо третьей стороны, то такое здание не является инвестиционной собственностью, и при этом вы должны руководствоваться МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

КОГДА ПРИЗНАЕТСЯ ИНВЕСТИЦИОННАЯ СОБСТВЕННОСТЬ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Правила признания инвестиционной собственности в основном такие же, как указано в МСФО (IAS) 16 для основных средств, то есть вы признаете инвестиционную собственность в качестве актива только в случае выполнения двух условий:

1. Вероятно, что будущие экономические выгоды, связанные с этим объектом, будут поступать собственнику.

2. Стоимость инвестиционного объекта может быть надежно оценена.

КАК ПЕРВОНАЧАЛЬНО ОЦЕНИТЬ ИНВЕСТИЦИОННУЮ НЕДВИЖИМОСТЬ

Инвестиционная собственность первоначально оценивается по себестоимости, включая все затраты по произведенным операциям.

А именно стоимость инвестиционной собственности включает в себя:

цену ее покупки;

любые непосредственно связанные с ее приобретением расходы.

Но в стоимость не должны включаться:

расходы на запуск (Start-up expenses).

Однако если такие пусковые затраты напрямую связаны с объектом инвестиционной собственности, то их можно включать (например, для приведения данной недвижимости в состояние, необходимое для ее функционирования таким образом, как запланировано руководством организации). Но только не включайте иные, не указанные выше, пусковые расходы;

операционные расходы, которые вы понесли до достижения запланированного уровня использования; и

сверхнормативные расходы материальных, трудовых или других ресурсов, понесенные при строительстве.

Когда платеж за инвестиционную собственность откладывается на определенное время, вам необходимо дисконтировать его размер до текущей стоимости, чтобы установить эквивалент денежной стоимости как первоначальной стоимости объекта.

К слову, вы можете также классифицировать активы, находящиеся в финансовой аренде, как инвестиционную собственность, и в этом случае первоначальная стоимость таких активов рассчитывается в соответствии с МСФО (IAS) 17 или МСФО 17.

ВАРИАНТЫ УЧЕТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Вариант 1: модель справедливой стоимости

По модели учета по справедливой стоимости инвестиционная собственность учитывается по справедливой стоимости на отчетную дату (МСФО (IAS) 40.33).

Справедливая стоимость определяется в соответствии со стандартом МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Прибыль или убыток от переоценки по справедливой стоимости признается в составе прибыли или убытка.

Иногда справедливая стоимость не может быть достоверно измерена после первоначального признания. Это может произойти в абсолютно редких случаях (например, конкретные активы перестали существовать), и в этом случае МСФО (IAS) 40 предписывает (МСФО (IAS) 40.53):

оценить инвестиционную недвижимость по стоимости, если она еще не завершена и находится в процессе строительства; или

оценить инвестиционную собственность с использованием модели затрат, если она уже создана.

Вариант 2: модель затрат

Второй вариант на выбор для последующей оценки инвестиционной собственности — это модель затрат.

Здесь МСФО (IAS) 40 подробно не описывает, как это делать, а отсылает непосредственно к стандарту IAS 16 (IAS) 16. Это означает, что вам нужно использовать ту же методологию, что предписана и в МСФО (IAS) 16 для объектов основных средств.

СМЕНА МОДЕЛЕЙ УЧЕТА ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

Можете ли вы фактически перейти от модели затрат к модели учета по справедливой стоимости или, наоборот, от модели учета по справедливой стоимости к модели затрат?

Ответ «да, можно», но только в том случае, если такая смена модели приводит к финансовым отчетам, в которых содержится более достоверная информация о финансовом положении, финансовых результатах и других событиях компании.

Что это означает на практике?

Переход от модели стоимости к модели справедливой стоимости, вероятно, будет соответствовать этому условию смены моделей в том случае, когда будете уверены, что сможете регулярно определять саму справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, а модель оценки по справедливой стоимости подходит для этого лучше всего.

Однако противоположное изменение — переход от модели справедливой стоимости к модели затрат — вряд ли приведет к более надежной презентации стоимости вашей недвижимости. Поэтому на практике вряд ли вы будете в действительности менять модель учета в таком направлении, ну а если уж и будете, то крайне редко и по очень уважительным причинам.

ПЕРЕВОДЫ ИЗ И В ИНВЕСТИЦИОННУЮ СОБСТВЕННОСТЬ

Когда мы говорим о переводах, связанных с инвестиционной недвижимостью, мы имеем в виду в первую очередь изменение классификации объекта; например, вы

переклассифицируете здание, ранее принадлежавшее к классу «основные средства» согласно МСФО (IAS) 16, в объект инвестиционной собственности согласно МСФО (IAS) 40.

Такие переводы из одного класса в другой возможны, но только при изменении характера использования или же назначения актива, например (см. МСФО (IAS) 40.57):

вы начинаете сдавать в аренду имущество, которое ранее использовалось в качестве вашей штаб-квартиры (перевод в инвестиционную собственность из собственности, занятой владельцем, согласно МСФО (IAS) 16);

вы прекратите сдачу в аренду здания и начнете использовать его для себя;

вы владели землей для неопределенной цели, недавно вы решили построить жилой дом для продажи квартир после окончания их строительства (переход от инвестиционной собственности к запасам).

Что такое изменение учетной модели в данном случае?

Это зависит от типа перевода и выбора учетной записи для вашего инвестиционного имущества.

Если вы решили учесть свою инвестиционную собственность по модели затрат, тогда никаких учетных проблем и не возникает: вы просто продолжаете оценивать и отражать в отчетности объекты недвижимости так же, как и делали ранее.

Однако если вы выбрали модель учета по справедливой стоимости, то все немного сложнее:

когда вы переводите объект в инвестиционную собственность, то тогда условная стоимость является справедливой стоимостью на дату передачи. Разница между балансовой стоимостью актива и его справедливой стоимостью рассматривается таким же образом, как и при переоценке объекта недвижимости по МСФО (IAS) 16;

когда же вы переводите объект из инвестиционной собственности, то тогда условная стоимость также является справедливой стоимостью на дату передачи.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Правила прекращения признания (то есть когда вы можете удалить свою инвестиционную собственность из ваших бухгалтерских книг) в МСФО (IAS) 40 аналогичны правилам в МСФО (IAS) 16.

Вы можете прекратить признание своей инвестиционной собственности по двум обстоятельствам (МСФО (IAS) 40.66):

1) при утилизации;

2) когда инвестиционное имущество изымается из использования по его первоначальному назначению, и ожидаемых экономических выгод в связи с этим больше не ожидается.

Вам в этом случае необходимо рассчитать прибыль или убыток от выбытия (МСФО (IAS) 40.69) в качестве разницы между:

чистой выручки от продажи;

балансовой стоимостью актива.

Прибыль или убыток от выбытия признаются в составе прибыли или убытка.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

IAS 40 предписывает много обязательных раскрытий, которые должны быть представлены в финансовой отчетности, включая описание выбранной учетной модели, как была получена справедливая стоимость, каковы критерии классификации инвестиционной собственности, движение инвестиционной собственности в течение отчетного периода (обратитесь в этом случае к МСФО (IAS) 40.74).

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)

23.01.2018

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ПРИРОДА КОНТРАКТА СОГЛАСНО IFRS 15

Как известно, основным принципом IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» является то, что предприятие признает доход от передачи обещанного второй стороне по сделке товара или оказанных услуг клиентам в размере, который отражает вознаграждение, которое предприятие рассчитывает получить в обмен на эти товары и