

**ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА  
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»  
(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)**

## Недостатки МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

№ пар.	Цитата на английском	Комментарии
2	This Standard shall be applied in accounting for property, plant and equipment except when another Standard requires or permits a different accounting treatment.	Стандарт применяется для учета основных средств. Но при этом исключение из сферы применения дано без привязки к основным средствам. Из формулировки следует, что правила любого другого стандарта имеют преимущество перед применением этого стандарта. То есть, организация должна применять иной порядок учёта любого другого стандарта, но только не этого.
3	This Standard does not apply to: (a) property, plant and equipment classified as held for sale in accordance with IFRS 5 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»	Из сферы применения стандарта исключаются основные средства, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с IFRS 5. Это фактически исключает возможность применения всех параграфов стандарта, регулирующих признание прибылей от выбытия основных средств (раздел «Списание», параграфы 68 – 72). Основное средство не может быть продано вдруг без принятия по этому поводу соответствующего решения, то есть, не ставши сначала «предназначенным для продажи».
3	This Standard does not apply to: (a) ...;  (b) biological assets related to agricultural activity (see IAS 41 Agriculture);  (c) the recognition and measurement of exploration and evaluation assets (see IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources); or  (d) mineral rights and mineral reserves such as oil, natural gas and similar non-regenerative resources.  However, this Standard applies to property, plant and equipment used to develop or maintain the assets described in (b)–(d).	Хотя стандарт и не применяется в отношении биологических активов, разведочных активов, прав на минеральные ресурсы, но в соответствии с последним абзацем параграфа он применяется для основных средств, используемых для разработки и обеспечения указанных активов. Это противоречит определению основных средств, данному в параграфе 6, где приведён закрытый перечень способов использования основных средств, и среди них обслуживания перечисленных активов нет.

6	The following terms are used in this Standard with the meanings specified:	Неясен принцип выбора терминов, для которых даны специальные определения. В частности по всему тексту стандарта используется термин «единица основных средств» (item of property, plant and equipment). Применение ряда норм стандарта прямо зависит от того, как понимается этот термин. Но при этом параграф 6 не дает определения этого понятия. И дальше по тексту стандарта также нет каких-либо ориентиров для его понимания.
6	<b>Carrying amount</b> is the amount at which an asset is recognised after deducting any accumulated depreciation and accumulated impairment losses.	Определение противоречит параграфу 31 при условии соблюдения параграфа 15, либо противоречит параграфу 15 при условии соблюдения параграфа 31. Применительно к основному средству «суммой, по которой актив признан», в соответствии с параграфом 15 может быть только его себестоимость. При этом из параграфа 31 следует, что учётной (балансовой) стоимостью основного средства может быть его справедливая стоимость на дату переоценки за вычетом накопленных амортизации и обесценения.
6	<b>Carrying amount</b> is the amount at which an asset is recognised after deducting any accumulated depreciation and accumulated impairment losses.	Определение не предусматривает исключений. Это противоречит параграфу 28, в соответствии с которым учетная стоимость может уменьшаться в соответствии с IAS 20.
6	<b>Cost</b> is the amount of cash or cash equivalents paid or the fair value of the other consideration given to acquire an asset at the time of its acquisition or construction.	Себестоимость определяется как сумма денег или их эквивалентов, <b>уплаченная</b> , или справедливая стоимость неденежного вознаграждения, <b>переданная</b> продавцу за актив, на момент его получения. Никаких дополнений или исключений по поводу обещаний (обязанностей) заплатить в будущем не предусмотрено. Из такого определения следует, что обязательства по оплате актива после его получения в его себестоимость не включаются! Такое определение себестоимости противоречит требованию пункта (а) параграфа 16 включать в себестоимость основного средства цену его приобретения, а не фактически уплаченные суммы. Кроме того данное определение себестоимости противоречит другому определению этого же термина, данному в параграфе 23.
6	<b>Cost</b> is the amount of cash or cash equivalents paid or the fair value of the other consideration given to acquire an asset at the time of its acquisition or construction.	Определение себестоимости для случая, когда не уплачиваются деньги, предусматривает единственный вариант – справедливую стоимость переданного вознаграждения. Исключений не предусмотрено. Это сразу по двум аспектам противоречит параграфу 24, в соответствии с которым в операциях обмена 1) себестоимость основного средства может определяться как справедливая стоимость его самого, а не только как справедливая стоимость переданного вознаграждения; 2) переданное вознаграждение может оцениваться не только по справедливой стоимости, но и как учетная (балансовая) стоимость переданных активов.
6	<b>Depreciable amount</b> is the cost of an asset, or other amount substituted for cost, less its residual value.	В определении используется термин «другая сумма, заменяющая себестоимость». Нигде ни в этом стандарте, ни в каком-либо другом это понятие не расшифровано. При этом из самого определения следует, что организация может заменить себестоимость любой другой величиной, какой захочет, по своему усмотрению.

6	<p><b>Depreciable amount</b> is the cost of an asset, or other amount substituted for cost, less its residual value.</p>	<p>Определение предусматривает замену себестоимости «другой суммой». Однако нигде в стандарте такой замены ни для каких целей не предусмотрено. В частности, параграф 15 предусматривает оценку основных средств при признании только по себестоимости без возможности замены ее чем-либо другим. При этом параграфы 43, 44 в контексте амортизации также говорят только о себестоимости.</p> <p>Предположение о том, что под заменой себестоимости на другую величину подразумевается переоценка себестоимости в связи с применением модели переоценки, не подтверждается параграфами о переоценке, так как в них используется другой не имеющий определения термин «gross carrying amount» (валовая учетная стоимость), и нигде нет намека на то, что он может заменять собой себестоимость.</p>
6	<p><b>Property, plant and equipment</b> are tangible items that are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes.</p>	<p>Основными средствами являются материальные активы, находящиеся у организации для определённых целей, перечень которых закрыт. Это определение противоречит другим параграфам стандарта, в которых указываются иные цели, не попавшие в этот перечень. В частности, определение противоречит последнему абзацу параграфа 3, а также первому предложению параграфа 11.</p>
6	<p><b>Property, plant and equipment</b> are tangible items that ... are expected to be used during more than one period.</p>	<p>В определении используется понятие «период», которое нигде не расшифровано. Если под периодом понимать отчётный год, то к основным средствам придётся относить все запасы судостроителей, авиастроителей и др. организаций из аналогичных отраслей, имеющих операционный цикл больше года. Если под периодом понимать любой отчетный период, в том числе и промежуточный, то к основным средствам придётся относить все запасы организаций в любых отраслях даже с коротким операционным циклом. Если под периодом понимать сам операционный цикл, то в организациях с коротким операционным циклом к основным средствам придётся относить весь инвентарь, имеющий срок службы меньше года, но используемый при этом в нескольких циклах. Таким образом, при любом объяснении слова «период» определение получается неадекватным.</p>

6	<p><b>The residual value</b> of an asset is the estimated amount that an entity would currently obtain from disposal of the asset, after deducting the estimated costs of disposal ...</p>	<p>Ликвидационную стоимость требуется определять в чистой сумме – за вычетом ожидаемых затрат на выбытие. Это не согласуется с IAS 37 в случае, когда ликвидация основного средства является обязанностью организации, соответствующей критериям признания оценочного обязательства. Поскольку параграфы 51 и 52 IAS 37 запрещают учитывать доходы от ожидаемого выбытия активов при определении величины оценочного обязательства, такое обязательство будет признано, даже если оно по величине меньше чем доходы от ожидаемого выбытия активов. Однако при этом величина ликвидационного обязательства, представляющего собой ожидаемые затраты на выбытие будет вычитаться из ликвидационной стоимости основного средства исходя из параграфа 6 IAS 16. В итоге сумма этих затрат учитывается дважды, что приводит к невозможности адекватного списания остаточной стоимости основного средства при его выбытии вместе со списанием соответствующего ликвидационного обязательства.</p>
7	<p>The cost of an item of property, plant and equipment shall be recognized as an asset if, and only if: ...</p>	<p>В формулировке условий признания подчеркивается обязательность их соблюдения: «если и только если». Это противоречит IFRS 6, который допускает возможность переклассификации в основные средства разведочных активов после подтверждения коммерческой целесообразности добычи (параграф 17 IFRS 6). При этом сами разведочные активы могут признаваться без соблюдения условий признания, предусмотренных IAS 16, и даже с отступлением от общих подходов к формированию учетной политики, предусмотренных IAS 8.</p>
7	<p>The cost of an item of property, plant and equipment shall be recognized as an asset if, and only if: (a) it is probable that future economic benefits associated with the item will flow to the entity</p>	<p>Условие признания не связывает поступление будущих экономических выгод с каким-либо периодом времени – в течение месяца, года, операционного цикла или др. То есть речь идет о любых будущих выгодах. Исходя из этого затраты на текущее обслуживание основных средств также должны признаваться в качестве актива, так как они обеспечивают поступление будущих экономических выгод как минимум в течение ближайших дней после осуществления этих затрат. Это противоречит параграфу 12, где говорится ровно об обратном.</p>
7	<p>The cost of an item of property, plant and equipment shall be recognized as an asset if, and only if: a)... b) the cost of the item can be measured reliably.</p>	<p>В качестве актива предлагается признавать <b>затраты (себе-стоимость)</b>. То есть, сам вопрос о том, признавать в качестве актива или не признавать, решается в отношении фактически понесённых затрат, когда вопрос их надёжного измерения уже решён. Пока затрата не измерена, ее не существует. При отсутствии измеримых затрат сам вопрос о том, признавать активом или не признавать, не может ставиться, потому что нет объекта, в отношении которого может быть поставлен этот вопрос. В этой связи критерий признания в пункте b) параграфа 7 не имеет смысла.</p>

8	<p>Items such as spare parts, stand-by equipment and servicing equipment are recognised in accordance with this IFRS when they meet the definition of property, plant and equipment. Otherwise, such items are classified as inventory.</p>	<p>Последнее предложение предписывает признавать запасами те объекты, которые не соответствуют определению основных средств. Это противоречит IAS 2 «Запасы», который не ставит классификацию запасов в зависимость от соответствия определению основных средств. При этом в IAS 2 не указано ни одного признака запасов, которые бы соотносились как-либо с признаками основных средств, указанных в их определении в параграфе 6 IAS 16.</p>
9	<p>This Standard does not prescribe the unit of measure for recognition, ie what constitutes an item of property, plant and equipment. Thus, judgement is required in applying the recognition criteria to an entity's specific circumstances. It may be appropriate to aggregate individually insignificant items, such as moulds, tools and dies, and to apply the criteria to the aggregate value</p>	<p>Содержание этого параграфа не соответствует параграфу 7. От организации требуется применить профессиональное суждение, чтобы определить «единицу измерения для признания», то есть то, что составляет объект основных средств». При этом критерии признания в параграфе 7 никаким образом не связаны с единицей основных средств. В этой связи непонятно, зачем применять суждение, к чему его применять, что именно должно стать результатом суждения, как это суждение способно повлиять на признание или непризнание тех или иных затрат в качестве актива, какие «специфические обстоятельства» должны приниматься во внимание при принятии решений по признанию затрат в качестве актива и в каком ракурсе эти обстоятельства должны рассматриваться. Поэтому параграф лишён всякого смысла.</p>
10	<p>An entity evaluates under this recognition principle all its property, plant and equipment costs at the time they are incurred.</p>	<p>Неясно, что означают слова «в соответствии с <i>этим принципом</i> признания». Нигде в стандарте не содержится описаний какого-либо принципа признания. Слово «этот» (this) должно было бы означать ссылку на предшествующий текст. Но в предыдущем параграфе 9 нет ни слова о принципе признания. Если имеется в виду ссылка на три параграфа выше (на параграф 7), то использовать слово «this» некорректно. К тому же в параграфе 7 содержится просто перечень критериев признания, которые не предваряются никаким общим принципом.</p>
11	<p>Items of property, plant and equipment may be acquired for safety or environmental reasons.</p>	<p>Говорится, что основные средства могут приобретаться для целей обеспечения безопасности или защиты окружающей среды. Это противоречит определению основных средств, данному в параграфе 6, где приведён закрытый перечень способов использования основных средств, и среди них нет ни обеспечения безопасности, ни защиты окружающей среды.</p>
11	<p>However, the resulting carrying amount of such an asset and related assets is reviewed for impairment in accordance with IAS 36 «Impairment of Assets».</p>	<p>Неясно, что означает фраза «тестируются на обесценение в соответствии с IAS 36». Необходимость тестирования на обесценение в соответствии с IAS 36 возникает в случае наличия факторов обесценения, то есть каких-то негативных событий. Здесь же речь идёт о тестировании на обесценение при отсутствии факторов, а только лишь потому, что была признана в качестве актива новая стоимость. Что делать организации, какой стандарт считать приоритетным IAS 36 или IAS 16?</p>

11	Items of property, plant and equipment may be acquired for safety or environmental reasons ... the resulting carrying amount of such an asset and related assets is reviewed for impairment in accordance with IAS 36 «Impairment of Assets».	Неясно, что означает фраза «связанные активы» (related assets). В соответствии с IAS 36 на обесценение тестируется генерирующая единица. В данном случае речь об активах, обеспечивающих безопасность и защиту окружающей среды. Такие активы не генерируют самостоятельных денежных потоков. В большинстве случаев их будет сложно увязать с какой-либо небольшой группой активов. Чаще всего связанными активами окажутся все активы сегмента бизнеса или даже все активы организации. Означает ли это, что как только организация признает такого рода активы, она должна протестировать на обесценения все свои остальные активы или большую их часть?
12	Under the recognition principle in paragraph 7, an entity does not recognise in the carrying amount of an item of property, plant and equipment the costs of the day-to-day servicing of the item.	Утверждается, что в параграфе 7 якобы содержится некий принцип, на основе которого затраты на текущее обслуживание основных средств не признаются в их стоимости. Но в параграфе 7 нет такого принципа. Там указаны лишь два критерия признания, которые не предваряются никаким общим принципом. И затраты на текущее обслуживание основных средств соответствуют обоим критериям – они надежно измеримы и обеспечивают получение будущих экономических выгод от основного средства (как минимум, в ближайшем будущем). То есть параграф 12 делает вывод из параграфа 7 ровно противоположный тому, который следует из изложенного в параграфе 7.
15	An item of property, plant and equipment that qualifies for recognition as an asset shall be measured at its cost	Нормой не предусмотрена возможность замены себестоимости какой-либо другой величиной. Это противоречит определению амортизируемой стоимости в параграфе 6, которое предусматривает такую замену.
15	An item of property, plant and equipment that qualifies for recognition as an asset shall be measured at its cost	Никаких исключений в части оценки не предусмотрено. В этой связи данное правило противоречит параграфу 31 при условии соблюдения определения учетной (балансовой) стоимости в параграфе 6, либо противоречит этому определению при условии соблюдения параграфа 31.
15	An item of property, plant and equipment that qualifies for recognition as an asset shall be measured at its cost	Неудачна фраза «qualifies for recognition». Квалифицироваться для признания, то есть соответствовать условиям признания актив должен в течение всей своей «жизни», иначе он должен списываться. Получается, что данный параграф требует оценивать основное средство по себестоимости всё время вплоть до его списания. Это противоречит всем правилам последующей оценки основных средств, изложенным в стандарте.

16	<p>The cost of an item of property, plant and equipment comprises: (a) its purchase price, including import duties and non-refundable purchase taxes, after deducting trade discounts and rebates.</p>	<p>Параграф предусматривает включать в себестоимость основного средства цену его приобретения, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги, за вычетом торговых скидок и уступок. Это требование противоречит сразу двум определениям себестоимости основного средства, данным в параграфах 6 и 23 стандарта. Противоречие параграфу 6 состоит в том, что в данном случае цена приобретения должна включаться в себестоимость вне зависимости от факта уплаты соответствующих сумм или факта передачи соответствующих активов, как того требует параграф 6. Противоречие параграфу 23 состоит в том, что в данном случае в себестоимость должна включаться фактическая цена приобретения вне зависимости от сроков ее оплаты и наличия в ней компонента финансирования, в то время как параграф 23 определяет себестоимость как эквивалент цены на дату признания и требует исключать из фактической цены приобретения компонент финансирования.</p>
17	<p>Examples of directly attributable costs are:</p> <p>(a) costs of employee benefits (as defined in IAS 19 Employee Benefits) arising directly from the construction or acquisition of the item of property, plant and equipment;</p> <p>(b) costs of site preparation;</p> <p>(c) initial delivery and handling costs;</p> <p>(d) installation and assembly costs;</p> <p>(e) costs of testing whether the asset is functioning properly, after deducting the net proceeds from selling any items produced while bringing the asset to that location and condition (such as samples produced when testing equipment); and</p> <p>(f) professional fees.</p>	<p>В перечне затрат, включаемых в себестоимость основного средства, спутаны две принципиально разные основы выделения элементов этого перечня. Пункты (a) и (f) характеризуют природу затрат (используемый ресурс), а пункты (b), (c), (d) и (e) характеризуют функции затрат (на что направлены). В результате перечень потерял смысл. В частности, труд работников (пункт a) или профессиональные услуги (пункт f) могут использоваться для подготовки площадки (пункт b), доставки (пункт c), установки (пункт d) и тестирования работы (пункт e) объекта. Кроме того не ясно, почему из природы затрат выбраны только оплата труда и профессиональные услуги, тогда как амортизация других активов или материальные затраты обойдены вниманием.</p>
18	<p>An entity applies IAS 2 Inventories to ...</p>	<p>Сфера применения IAS 2 «Запасы» определяется самим IAS 2. В нем не содержится указаний на то, что сфера его применения может уточняться другими стандартами. Таким образом, сфера применения IAS 2 не может определяться другим непрофильным стандартом, таким как IAS 16.</p>
18	<p>An entity applies IAS 2 Inventories to the costs of obligations for dismantling, removing and restoring the site on which an item is located that are incurred during a particular period as a consequence of having used the item to produce inventories during that period.</p>	<p>Из формулировки получается, что организация должна применять IAS 2 «Запасы» для оценки себестоимости обязательств (to the costs of obligations), а не для учета запасов. Это противоречит одновременно как IAS 2, так и IAS 37.</p>

19	Examples of costs that are not costs of an item of property, plant and equipment are: ... (d) ... other general overhead costs.	Общие накладные затраты включать в себестоимость основных средств запрещается. Это противоречит IAS 23 «Долговые затраты», который требует включать в себестоимость актива процентные затраты по займам на общие цели, рассчитывая их величину по средневзвешенной процентной ставке (параграфы 14, 15 IAS 23).
22	The cost of a self-constructed asset is determined using the same principles as for an acquired asset. If an entity makes similar assets for sale in the normal course of business, the cost of the asset is usually the same as the cost of constructing an asset for sale (see IAS 2). Therefore, any internal profits are eliminated in arriving at such costs.	Первое предложение параграфа противоречит двум следующим предложениям. Определение себестоимости актива по принципу «как в случае его приобретения» означает включение в его себестоимость маржи, а не исключение ее. Автомобильный завод может взять с конвейера одну или несколько машин для собственных нужд. Если бы он покупал эти машины на рынке, он бы купил их как раз по той стоимости, по которой он их продает.
22	If an entity makes similar assets for sale in the normal course of business, the cost of the asset is usually the same as the cost of constructing an asset for sale (see IAS 2).	Это предложение было бы корректным, если бы правила определения себестоимости основных средств в IAS 16 совпадали с правилами определения себестоимости запасов по IAS 2. Однако это не так. В частности, параграф 19 (d) IAS 16 запрещает включать в себестоимость основных средств общие накладные затраты без каких-либо условий и исключений, в то время как IAS 2 допускает включать такие затраты в себестоимость запасов с определенными ограничениями.
23	The cost of an item of property, plant and equipment is the cash price equivalent at the recognition date.	Это второе по счёту определение себестоимости в стандарте, противоречащее первому его определению, данному в параграфе 6. Здесь себестоимость определяется как эквивалент цены на дату признания, а в первом случае себестоимость – это фактически уплаченная денежная сумма.
23	The cost of an item of property, plant and equipment is the cash price equivalent at the recognition date. If payment is deferred beyond normal credit terms, the difference between the cash price equivalent and the total payment is recognised as interest over the period of credit unless such interest is capitalized in accordance with IAS 23.	Данное требование противоречит пункту (а) параграфа 16, требующему включать в себестоимость фактическую цену приобретения без вычитания из нее компонента финансирования.
23	If payment is deferred beyond normal credit terms, the difference between the cash price equivalent and the total payment is recognised as interest over the period of credit unless such interest is capitalized in accordance with IAS 23.	Используется не имеющая смысла фраза «признается в качестве процентов» (is recognised as interest). МСФО не оперируют таким элементом финансовой отчетности, как «процент». В разных ситуациях процент может признаваться доходом, расходом, денежным притоком, денежным оттоком, частью себестоимости актива, частью балансовой стоимости обязательства, забалансовым показателем. О чем здесь идет речь? Кроме того из формулировки следует абсурдный вывод о том, что описываемая разница признается «процентом» только если этот процент не капитализируется в соответствии с IAS 23. Если же процент капитализируется, то получается, что он даже «процентом» не признается.

24	One or more items of property, plant and equipment may be acquired in exchange for a non-monetary asset ... The cost of such an item of property, plant and equipment is measured at fair value unless (a) the exchange transaction lacks commercial substance or (b) the fair value of neither the asset received nor the asset given up is reliably measurable ... If the acquired item is not measured at fair value, its cost is measured at the carrying amount of the asset given up.	В операциях обмена себестоимость основного средства может определяться в том числе как справедливая стоимость его самого, а не только как справедливая стоимость переданного вознаграждения. Кроме того переданное вознаграждение может оцениваться не только по справедливой стоимости, но и как учетная (балансовая) стоимость переданных активов. Оба эти варианта противоречат определению себестоимости, данному в параграфе 6, в соответствии с которым в операциях обмена себестоимость определяется исключительно как справедливая стоимость переданного вознаграждения без каких-либо других вариантов и исключений.
28	The carrying amount of an item of property, plant and equipment may be reduced by government grants in accordance with IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.	Предусмотрена возможность уменьшения учетной (балансовой) стоимости в соответствии с IAS 20, что противоречит определению учетной стоимости, данному в параграфе 6, которое не предусматривает каких-либо исключений.
31	After recognition as an asset, an item of property, plant and equipment whose fair value can be measured reliably shall be carried at a revalued amount, being its fair value at the date of the revaluation less any subsequent accumulated depreciation and subsequent accumulated impairment losses.	Норма противоречит определению учетной (балансовой) стоимости в параграфе 6 при условии соблюдения параграфа 15, либо противоречит параграфу 15 при условии соблюдения определения из параграфа 6.
31	After recognition as an asset, an item of property, plant and equipment whose fair value can be measured reliably shall be carried at a revalued amount, being its fair value at the date of the revaluation less any subsequent accumulated depreciation and subsequent accumulated impairment losses.	Неудачно сформулирована фраза: «...whose fair value can be measured reliably shall be...». Из неё следует, что любое основное средство, справедливая стоимость которого может быть надёжно определена, должно в обязательном порядке учитываться по переоценённой стоимости. То есть из данной нормы следует, что организация должна выбирать модель последующей оценки не по своему усмотрению, а исходя из прописанного здесь условия – возможности надежного определения справедливой стоимости. Но на практике эту норму читают не так, как она написана. Считается, что организация может выбрать модель последующей оценки по своему усмотрению. Просто она не вправе применять модель переоценки к тем объектам, для которых нет возможности надежно определить их справедливую стоимость.
39	If an asset's carrying amount is increased as a result of a revaluation, the increase shall be ... accumulated in equity under the heading of revaluation surplus.	Требование аккумулировать прирост от переоценки в качестве отдельного показателя в составе капитала не имеет смысла в контексте параграфа 41, который разрешает в дальнейшем поступать с этим показателем как угодно – списывать одновременно, списывать постепенно или не списывать вовсе. Получается, что данный параграф фактически требует формировать в составе капитала «бухгалтерский мусор».

41	<p>The revaluation surplus included in equity in respect of an item of property, plant and equipment may be transferred directly to retained earnings when the asset is derecognised. This may involve transferring the whole of the surplus when the asset is retired or disposed of. However, some of the surplus may be transferred as the asset is used by an entity. In such a case, the amount of the surplus transferred would be the difference between depreciation based on the revalued carrying amount of the asset and depreciation based on the asset's original cost.</p>	<p>Параграф не содержит каких-либо требований, а предоставляет возможности – списывать прирост от переоценки одновременно при списании основного средства, списывать его постепенно по мере начисления амортизации или не списывать вовсе. При этом нет ограничений на применение разных подходов в отношении разных групп основных средств или даже в отношении разных единиц основных средств одной группы. Диапазон предоставляемых параграфом возможностей таков, что лишает показатель «прирост от переоценки» всякого смысла и превращает его в «бухгалтерский мусор».</p>
41	<p>Transfers from revaluation surplus to retained earnings are not made through profit or loss.</p>	<p>Вводится запрет на проведение в отношении прироста от переоценки основных средств так называемой реклассификационной корректировки, которая проводится в аналогичных ситуациях в отношении прироста от переоценки финансовых инструментов и целого ряда других активов и обязательств. В результате методология решения одинакового вопроса оказывается различной по разным классам активов и обязательств. Это делает учетную политику организаций непоследовательной и снижает качество и сопоставимость показателей финансовой отчетности.</p>
43	<p>Each part of an item of property, plant and equipment with a cost that is significant in relation to the total cost of the item shall be depreciated separately</p>	<p>Требуется отдельная амортизация каждой компонента единицы основных средств, себестоимость которого значительна относительно общей себестоимости единицы. Во-первых, норма лишена смысла, поскольку стандарт не определяет, что такое единица учета основных средств, и следовательно сравнивать себестоимость компонента можно с чем угодно. Во-вторых, даже если не принимать во внимание произвольность определения единицы основных средств, требование неадекватно по существу, поскольку выделение компонента лишено связи с существенностью для финансовой отчетности. Например, стоимость картриджа часто превышает половину стоимости принтера, и организация, выполняя предписание МСФО, должна была бы амортизировать картриджи и сами принтеры отдельно. В то же время у некоторых объектов производственного оборудования, таких как доменная печь или турбина электростанций, может быть компонент стоимостью менее одного процента от стоимости всего объекта. Но при этом стоимость такого компонента может превышать совокупную стоимость всех принтеров вместе с картриджами, находящихся у данной организации.</p>

<p><b>48, 49</b></p>	<p>48. The depreciation charge for each period shall be recognised in profit or loss unless it is included in the carrying amount of another asset.</p> <p>49. The depreciation charge for a period is usually recognised in profit or loss. However, sometimes, the future economic benefits embodied in an asset are absorbed in producing other assets. In this case, the depreciation charge constitutes part of the cost of the other asset and is included in its carrying amount. For example, the depreciation of manufacturing plant and equipment is included in the costs of conversion of inventories (see IAS 2).</p>	<p>Из формулировок следует, что признание амортизации в качестве прибыли и убытка – это обычная наиболее распространенная ситуация. И лишь иногда амортизация может включаться в стоимость других активов, в частности, запасов. Однако из МСФО, в частности из IAS 2 «Запасы», следует обратное. Амортизация большинства основных средств, как правило, формирует себестоимость запасов. Лишь изредка (когда основные средства используются для административных целей или для передачи в операционную аренду), амортизация признается расходом сразу же, минуя запасы.</p>
<p><b>50 – – 62</b></p>	<p><b>Depreciable amount and depreciation period</b> ... of an asset</p> <p><b>Depreciation method</b> ... of an asset</p>	<p>По всему тексту стандарта объект учёта, к которому применяются требования стандарта, обозначается как «основные средства» (property, plant and equipment). Исключение составляют два подраздела стандарта: «Амортизируемая величина и период амортизации» (параграфы 50 – 59) и «Метод амортизации» (параграфы 60 – 62). В них по неясным причинам объект учёта, к которому применяются требования стандарта, обозначается как «актив» (asset). Что это значит? Можно предположить, будто бы требования этих параграфов применяются не только к основным средствам, но и к любым другим амортизируемым активам, в отличие от остальных положений стандарта.</p>
<p><b>55</b></p>	<p>Depreciation of an asset begins when it is available for use, ie when it is in the location and condition necessary for it to be capable of operating in the manner intended by management.</p>	<p>Амортизация актива начинается тогда, когда (when) он стал доступен для использования. При этом никак не обозначен сам момент начала амортизации. В частности, за год, в котором объект стал доступен для использования, амортизация начисляется всегда в полном объеме или зависит от времени готовности – в начале года, в середине года, в конце года?</p>
<p><b>55</b></p>	<p>Depreciation of an asset ceases at the earlier of the date that the asset is classified as held for sale ... and the date that the asset is derecognised. Therefore, depreciation does not cease when the asset becomes idle or is retired from active use unless the asset is fully depreciated.</p>	<p>С одной стороны начисление амортизации следует прекратить на дату списания актива, но с другой стороны начисление амортизации нельзя прекращать, когда актив окончательно прекращает использоваться. Пара этих противоположных требований несовместима с пунктом (b) 67, из которого следует, что в случае окончательного прекращения использования основное средство должно быть списано. Под словом «retired» в данном случае не может пониматься временное (не окончательное) прекращение использования, поскольку для этого случая здесь же используется термин «idle».</p>

<p><b>60</b></p>	<p>The depreciation method used shall reflect the pattern in which the asset's future economic benefits are expected to be consumed by the entity.</p>	<p>Требуется обязательная увязка метода амортизации с моделью потребления экономических выгод от актива. Это требование не согласуется с параграфом 62, в котором приведен закрытый перечень из трёх методов амортизации. Ни один из этих методов не подходит под прогрессивные модели потребления экономических выгод, когда потребление этих выгод от периода к периоду не уменьшается, а наоборот растёт. Также ни один из названных в параграфе 62 методов не подходит под циклические модели потребления экономических выгод, когда потребление этих выгод имеет не связанный с сезонностью характер синусоиды (поочередно возрастает и уменьшается).</p>
<p><b>62</b></p>	<p>These methods include the straight-line method, the diminishing balance method and the units of production method ... The diminishing balance method results in a decreasing charge over the useful life.</p>	<p>Дан закрытый перечень из трёх методов амортизации. При этом метод уменьшаемого остатка должен приводить к уменьшению величины амортизационных отчислений в течение срока использования. Тем самым исключается возможность использования прогрессивных методов амортизации, когда величина амортизационных начислений от периода к периоду наоборот растёт. Это противоречит параграфу 60, который требует увязывать методы амортизации с моделью потребления экономических выгод от актива. Прогрессивные модели потребления выгод могут иметь место, когда организация ожидает в будущем по мере эксплуатации основного средства постепенное увеличение её интенсивности. Это может быть обусловлено выводом на рынок нового продукта, производимого с помощью основного средства, развитием связанной с основным средством инфраструктуры, ростом технической оснащённости производства, увеличением производительности труда и т.п. Кроме того, исключается применение циклических методов амортизации. Между тем, циклические модели потребления выгод могут быть обусловлены использованием основных средств в периодически повторяемых (реже, чем раз в год) мероприятиях – фестивалях, съездах, конференциях, олимпиадах, чемпионатах, избирательных кампаниях и т.п.</p>
<p><b>67</b></p>	<p>The carrying amount of an item of property, plant and equipment shall be derecognised: ... (b) when no future economic benefits are expected from its use or disposal</p>	<p>Из этой нормы следует, что при окончательном прекращении эксплуатации основное средство (если оно не переведено в долгосрочные активы к продаже), должно быть списано. Это требование делает невозможным выполнение параграфа 55, в соответствии с которым амортизация должна прекращаться при списании актива, но не должна прекращаться при окончательном прекращении его использования.</p> <p>Кроме того, требование списать балансовую стоимость таких основных средств противоречит пункту (с) параграфа 79, которым предусмотрено раскрытие «балансовой стоимости» основных средств, использование которых прекращено, и которые не определены как предназначенные для продажи.</p>

68	The gain or loss arising from the derecognition of an item of property, plant and equipment shall be included in profit or loss when the item is derecognised	Требуется признать прибыли или убытки в тот момент, когда актив списан. Исходя из предыдущего параграфа 67 это момент физического выбытия объекта из организации. Непонятно, как можно признать прибыль или убыток от продажи объекта сразу же в момент его выбытия, в случае если условия признания выручки от продажи выполняются много позже этого момента, например, при продолжительном времени доставки объекта до покупателя или при включении в договор продажи условий по последующей установке и наладке работы объекта продавцом.
68A	IFRS 5 does not apply when assets that are held for sale in the ordinary course of business are transferred to inventories.	Норма разграничивает сферу применения двух других стандартов IAS 2 и IFRS 5, то есть, регулирует вопрос, не относящийся к предмету регулирования данного стандарта – основным средствам. При этом вопрос учета основных средств, требующий решения, остается без ответа. Что делать, если эксплуатация основного средства прекращена с целью его продажи, но при этом не выполняются жесткие критерии IFRS 5, то есть продажа до истечения 12 месяцев не является «в высшей степени вероятной» (highly probable). Объект больше не соответствует признакам основного средства, но при этом к нему не могут применяться правила IFRS 5 и IAS 2. Вместо того, чтобы определить порядок учета таких объектов, данный параграф залезает в сферу других стандартов и пытается заново решить вопрос их сферы применения, которые в них и так уже решены.
72	The consideration receivable on disposal of an item of property, plant and equipment is recognised initially at its fair value. If payment for the item is deferred, the consideration received is recognised initially at the cash price equivalent.	Первое предложение требует оценивать вознаграждение за проданные основные средства по справедливой стоимости полученного вознаграждения. Второе предложение говорит, что при отсрочке платежа полученное вознаграждение признаётся по эквиваленту цены при условии немедленного платежа деньгами. Но эквивалент цены при немедленной оплате – это справедливая стоимость продаваемого основного средства, а не справедливая стоимость полученного вознаграждения. Получается, что первое предложение противоречит второму предложению. Справедливая стоимость полученного вознаграждения и эквивалент цены при немедленной оплате часто не совпадают, например, если отсрочка оплаты предоставлена с целью не упустить покупателя с незначительным увеличением цены (существенно ниже рыночных ставок) или даже вообще без увеличения цены. Цена при продаже с отсрочкой может быть близка или равна цене без отсрочки, так как это условие устанавливается в процессе переговоров.
73	The financial statements shall disclose, for each class of property, plant and equipment: ...  (e) ... (ii) assets classified as held for sale or included in a disposal group classified as held for sale in accordance with IFRS 5 and other disposals	Последняя фраза «и другие выбытия» означает, что классификация основных средств в качестве предназначенных для продажи тоже является одной из форм выбытия основных средств. Это противоречит параграфу 67, который требует в случае выбытия списать балансовую стоимость основного средства, а не переводить его в предназначенные для продажи.

<p><b>79</b></p>	<p>Users of financial statements may also find the following information relevant to their needs:</p> <p>...</p> <p>Therefore, entities are encouraged to disclose these amounts.</p>	<p>Из формулировки параграфа так и не ясно, раскрывать ли перечисленные в нем показатели или не раскрывать.</p>
<p><b>79</b></p>	<p>(c) the carrying amount of property, plant and equipment retired from active use and not classified as held for sale in accordance with IFRS 5</p>	<p>Пункт предусматривает наличие балансовой стоимости у основных средств, использование которых окончательно прекратилось и которые не классифицированы как предназначенные для продажи. Это противоречит параграфу 67, который требует списать балансовую стоимость таких основных средств. Под словом «retired» в данном случае не может пониматься временное (не окончательное) прекращение использования, поскольку в параграфе 55 этот термин указывается наряду с термином «idle» через союз «или» (or).</p>

Директор  
Фонда «НРБУ «БМЦ»

О.А. Сухарева