



УНИВЕРС-АУДИТ

Новые ФСБУ и проблемные вопросы их применения

Милюкова И.М.,

**председатель Комитета СРО ААС по методологии учета
и отчетности, партнер АО «Универс-Аудит»**

Новые ФСБУ – насколько все по-новому?

| ФСБУ | Объем |
|--|-------|
| ФСБУ 5/2019 «Запасы» | 48 п. |
| ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» | 27 п. |
| ФСБУ 6/2020 «Основные средства» | 52 п. |
| ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» | 53 п. |
| | |
| | |

| ПБУ | Объем |
|--|--------|
| ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» | 27 п. |
| Методические указания по бухгалтерскому учету запасов | 277 п. |
| - | - |
| ПБУ 6/01 «Учет основных средств» | 27 п. |
| Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств | 86 п. |
| - | - |
| | |
| | |

| МСФО | Объем |
|---|---------------------|
| IAS 2 «Запасы» | 41 п. |
| IAS 41 «Сельское хозяйство» | 65 п. |
| - | - |
| IAS 16 «Основные средства» | 83 п. |
| IAS 40 «Инвестиционная недвижимость» | 86 п. |
| IFRS 16 «Аренда» | 106 осн, 58 доп. |
| IAS 36 «Обесценение активов» | 141 осн, 21 доп. |
| IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» | 99 осн, 47 доп. |

Выбранные способы учета должны учитывать основные условия деятельности организаций

- Ретроспективный или альтернативный способ перехода на новый ФСБУ
- Учет малоценных ОС
- Учет спецодежды и спецоснастки
- Учет капитальных вложений (в части **планового** ремонта (техобслуживания), проводимого **с периодичностью > 12 мес.**)
- Срок аренды



- Справедливая стоимость – ОС и кап. вложения, **ППА на дату перехода**
 - Продукция сельского хозяйства
 - Инвестиционная недвижимость

Стоимость, специфичная для организации:

- Чистая стоимость продаж – запасы
- Ликвидационная стоимость – ОС
- Возмещаемая сумма (max. ценность использования или справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие) – ОС и кап. вложения
- Приведенная (дисконтированная) стоимость – долгосрочные оценочные обязательства, обязательства по аренде
 - Ставка дисконтирования



Переоценка по справедливой стоимости: переоцененная стоимость д.б. равна **или не отличаться существенно** от его справедливой стоимости, **рассчитанной по МСФО (IFRS) 13**

- на 31.12.2021 - по текущей (восстановительной) стоимости
- на 01.01.2022 – по справедливой стоимости

Справедливая стоимость актива - цена, которая была бы получена при продаже актива в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях независимо от того является такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки

Иерархия справедливой стоимости:

Уровень 1. Ценовые котировки активных рынков для идентичных активов, к которым у организации есть доступ на дату оценки

Уровень 2. Исходные данные, прямо или косвенно наблюдаемые в отношении актива (ценовые котировки активных рынков на аналогичные активы/ ценовые котировки на идентичные или аналогичные активы на неактивных рынках)

Уровень 3. Ненаблюдаемые исходные данные в отношении актива



Новации ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2000: ОБЕСЦЕНЕНИЕ

- Обязательная проверка ОС на обесценение (проверка наличия признаков **на каждую отчетную дату**).
 - Порядок проверки на обесценение и оценка – по МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».
 - При наличии признаков обесценения надо оценить возмещаемую сумму объекта.
 - Если возмещаемая сумма ниже балансовой стоимости, то надо признать убыток от обесценения.
 - **Возмещаемая сумма** (п. 18 IAS 36) равна наибольшей величине из:
 - справедливой стоимости актива за вычетом затрат на выбытие;
 - ценности использования актива (=дисконтированная стоимость будущих денежных потоков от использования)
1. *Если хотя бы одна из этих величин выше балансовой стоимости актива, то обесценения нет.*
 2. *Единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие являются прямые доп. затраты, связанные с выбытием.*
- *Если затраты на выбытие пренебрежимо малы, то переоцененный актив вряд ли будет обесцененным и возмещаемую сумму определять не нужно*



Оценка запасов после признания. Резерв под обесценение

Коммерческие организации и НКО для запасов, используемых в приносящей доход деятельности: по наименьшей из следующих величин:

- (1) фактическая себестоимость запасов, либо
- (2) чистая стоимость продажи запасов

НКО для запасов, используемых для уставной деятельности и упрощенцев: по фактической себестоимости

Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы.

Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается обесценением запасов (моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов)

Резерв под обесценение = фактическая себестоимость – ЧСП (не м.б. отрицательным!)

Формирование резерва под обесценение запасов: Дт 90.2 Кт 14

Восстановление резерва под обесценение запасов: Дт 90.2 Кт 14 сторно (!!!)



- **Ликвидационная стоимость** - величина, которую организация получила бы в случае выбытия объекта ОС (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие, причем объект ОС рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования (**ранее - понятие не применялось**).
- Ликвидационная стоимость в учете не отражается
- Ликвидационная стоимость **равна нулю**, если:
 - Не ожидается поступлений от выбытия ОС в конце СПИ
 - Ожидаемая к поступлению сумма не существенна
 - Ожидаемая к поступлению сумма не может быть определена



Стандарт не
содержит

правил оценки
выявленных при
инвентаризации
запасов

в УП: Фактической себестоимостью запасов, выявленных в результате инвентаризации, считается их справедливая стоимость.

правил оценки
запасов, внесенных
в счет вклада в
уставный капитал

в УП: Фактическая себестоимость запасов, внесенных в счет вклада в уставный капитал, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями.



Переоценка по справедливой стоимости: раскрытие информации

- **дата** проведения последней переоценки ОС;
- привлекался ли **независимый оценщик** к проведению переоценки;
- **методы и допущения**, принятые при определении справедливой стоимости ОС, включая информацию об использовании наблюдаемых рыночных цен;
- **балансовая стоимость** переоцениваемых групп ОС, которая была бы отражена в БФО при оценке их по **первоначальной стоимости**, на отчетную дату;
- **способы пересчета** первоначальной стоимости переоцениваемых групп ОС;
- сумма накопленной дооценки ОС, не списанная на нераспределенную прибыль, с указанием **способа списания накопленной дооценки**



Обесценение: раскрытие информации (п.п. 126-131 IAS 36)

- сумма убытков от обесценения, признанную в составе прочих расходов и в составе совокупного финансового результата
- сумма восстановления убытков от обесценения, , признанную в составе прочих расходов и в составе совокупного финансового результата
- события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения
- характер обесцененных активов (+ указать отчетный сегмент, к которому относится актив – если применимо)
- возмещаемую сумму актива и то, равна ли она справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или ценности использования
- если возмещаемая сумма равна справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, надо раскрыть информацию об иерархии справедливой стоимости
- если возмещаемая сумма равна ценности использования, надо раскрыть ставку дисконтирования.



- Лимит стоимости единицы ОС
- Способ оценки групп ОС (первоначальная или переоцененная стоимость), включая инвестиционную недвижимость
- Порядок начисления амортизации (момент начал амортизации)
- Способ начисления амортизации (по группам ОС)
- Способ учета переоценки (корректировка остаточной стоимости или первоначальной стоимости и амортизации)
- Способ списания накопленной амортизации
- Способы контроля за сохранностью основных средств
- Способ перехода на начало применения ФСБУ 6/2020



Договор (совокупность договоров) является договором аренды, если (п.2, п.5):

1. Предмет аренды **идентифицируется** (предмет аренды определен, и договором *не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды*).
 - договор может быть классифицирован как аренда не целиком, а только в некоторой части;
 - договор может содержать несколько компонентов, которые по отдельности или в совокупности могут признаваться договорами аренды
2. Арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды **на определенный срок** (имущество передается во временное пользование).
 - срок аренды может описываться через **объем использования** имущества (например, количество единиц продукции, которые будут произведены с использованием единицы оборудования)
3. Арендатор имеет право на получение **экономических выгод** от использования предмета аренды.
4. Арендатор имеет право определять, **как и для какой цели** используется предмет аренды.
5. Арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды **за плату**.

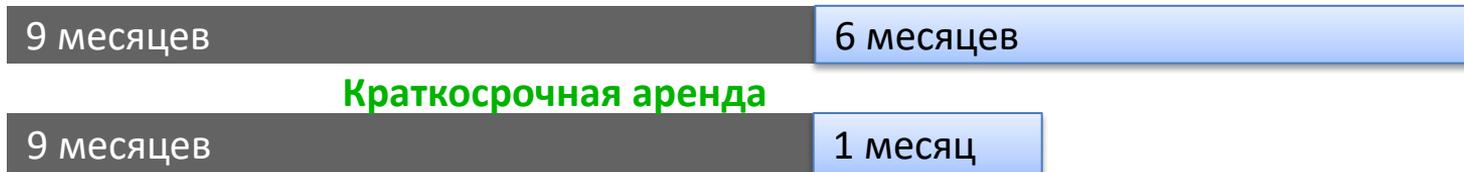
Срок аренды по ФСБУ 25/2018 (с учетом IFRS 16)

При определении срока аренды надо учитывать **ВОЗМОЖНОСТИ** сторон изменять сроки и условия аренды и **НАМЕРЕНИЯ** реализации таких возможностей (п. 9 ФСБУ 25/2018)

Краткосрочная аренда - это аренда с максимальным сроком 12 месяцев и меньше.

ВОЗМОЖНОСТИ

Не является краткосрочной арендой



Срок аренды по договору



Возможный период пролонгации аренды / намерения сторон о пролонгации

НАМЕРЕНИЯ

Следует учитывать (1) наличие штрафных санкций за прекращение аренды и (2) затраты на начало «новой» аренды (установка оборудования, переезд в новое помещение и пр.).



УНИВЕРС-АУДИТ

Бухгалтерский баланс

Активы

Право пользования активом (ППА)

Обязательства

Обязательство по аренде по приведенной стоимости

Отчет о финансовых результатах

Амортизация ППА

+

Проценты

= **Расходы по аренде**

Расходы по аренде больше в начальный период аренды

Поскольку объекты учета аренды будут отражаться в бухгалтерском балансе, будет признано **больше активов** и **увеличится объем долговых обязательств**. Это отразится на ключевых коэффициентах результативности компании (коэффициентах, связанных с активами, и коэффициентах, отражающих соотношение заемного и собственного капитала). Это может негативно повлиять на способность организации выполнять *ковенанты кредитных договоров*.

Ставка дисконтирования для арендатора – это ставка, заложенная в договоре аренды



- В общем случае ставка дисконтирования определяется исходя из внутренней ставки доходности (IRR) по денежным потокам арендных (лизинговых) платежей.
- В случае если ставка дисконтирования не может быть легко определена, можно применять **ставку привлечения заемных средств на срок, сопоставимый со сроком аренды.**
- **Негарантированная ликвидационная стоимость** = предполагаемая справ. стоимость предмета аренды к концу срока аренды, за вычетом сумм к уплате в связи с гарантийным выкупом предмета аренды, *которые учтены в составе арендных платежей*

Обязательство по аренде = Сумма приведенной стоимости Арендных платежей =
Справедливая стоимость предмета аренды – Авансовые платежи – Негарантированная ликвидационная стоимость



УНИВЕРС-АУДИТ

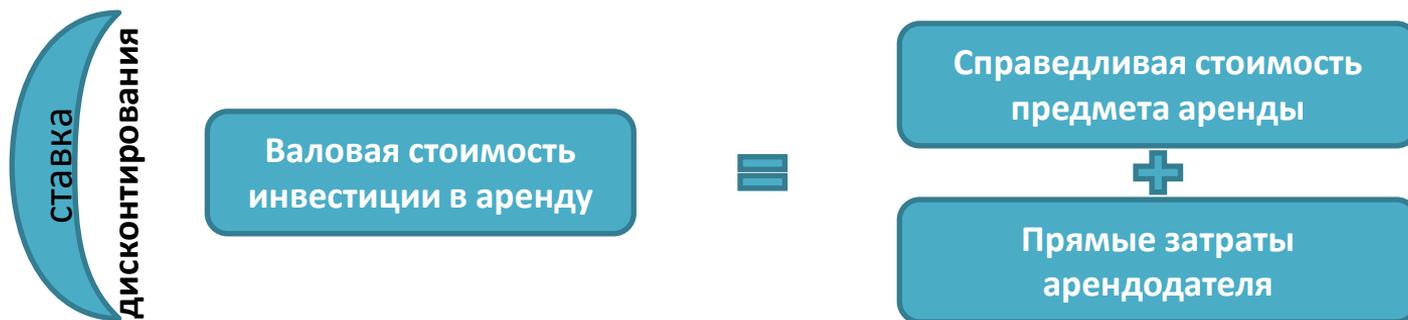
Классификация договоров аренды у арендодателя

- **Операционная аренда:** экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет **арендодатель**.
 - срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом возможного использования предмета аренды;
 - предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;
 - на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;
 - иное.
- **Финансовая аренда:** экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды переходят к **арендатору**.
 - условиями договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
 - арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права;
 - **срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;**
 - **на дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;**
 - **возможность использовать предмет аренды без существенных изменений имеется только у арендатора;**
 - арендатор имеет возможность продлить установленный договором аренды срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной;
 - иное.



Учет инвестиции в аренду

- Инвестиция в аренду оценивается в размере ее чистой стоимости.
- Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости
- Ставка дисконтирования равна процентной ставке, при использовании которой **приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду** на дату предоставления предмета аренды равна **сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.**



- Валовая стоимость инвестиции в аренду = сумма номинальных величин будущих арендных платежей, причитающихся арендодателю, + негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды.

