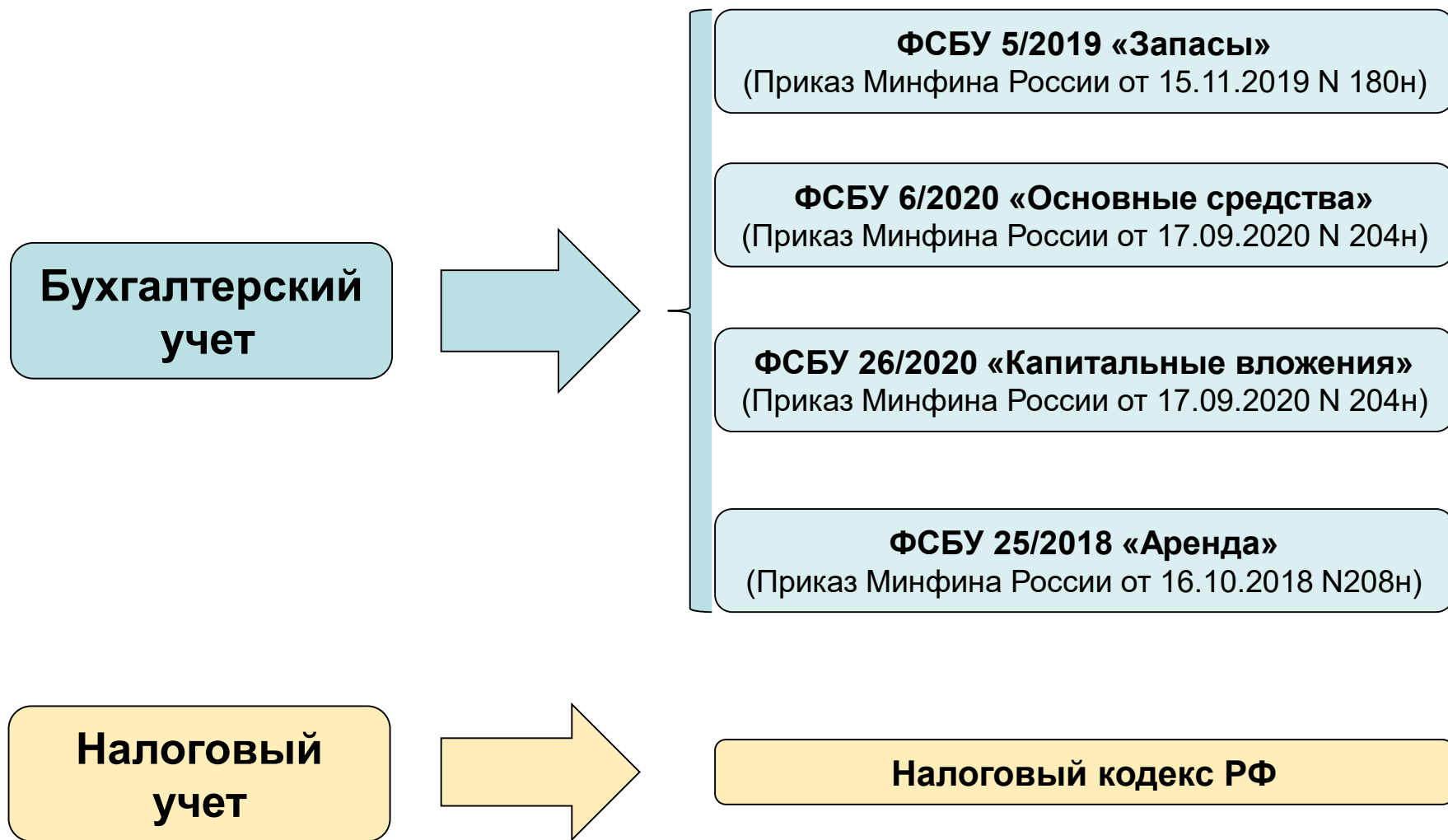


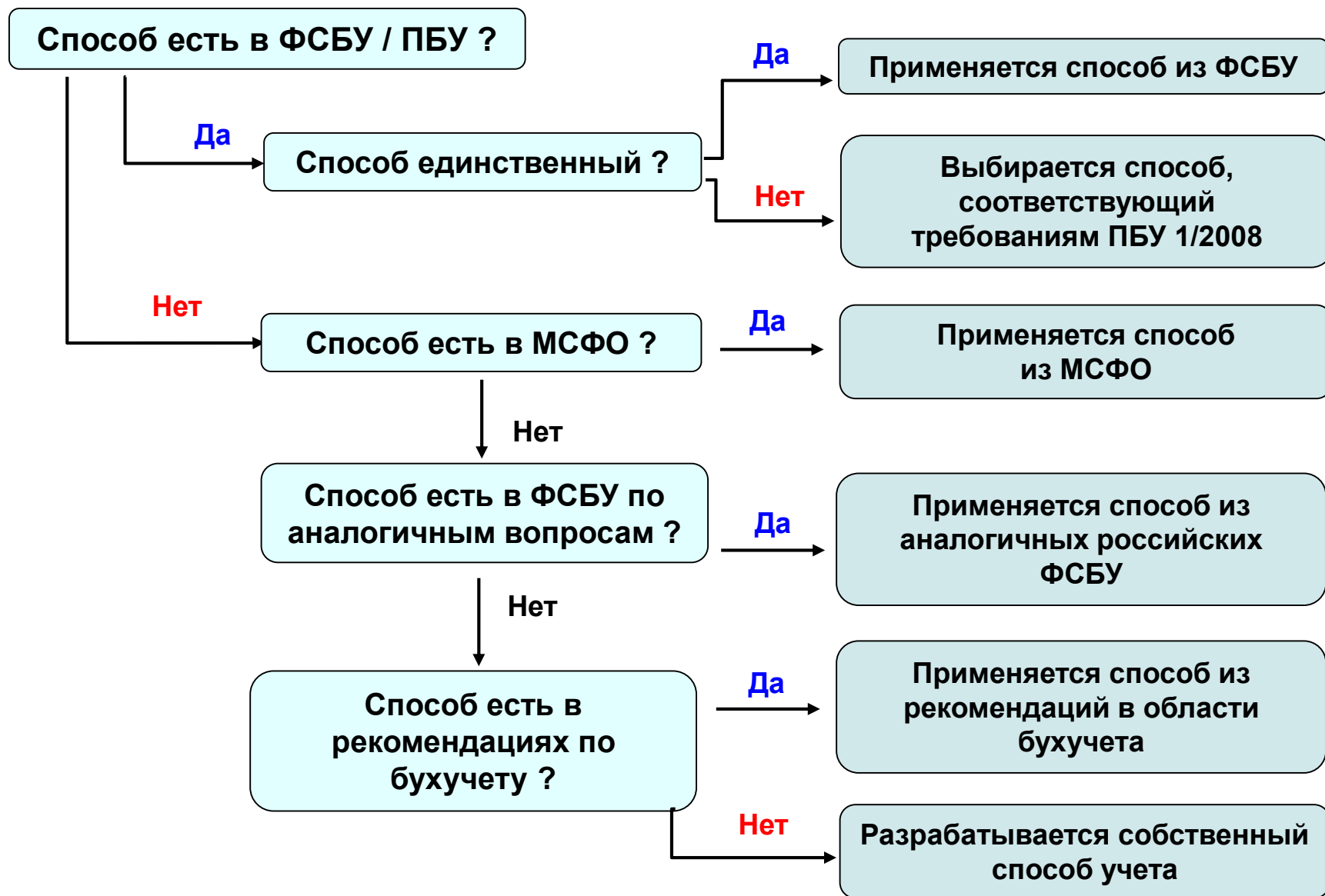
**Новые правила учета
запасов,
основных средств
и аренды:**

коротко о главном

Нормативные акты, регламентирующие учет запасов, основных средств и аренды с 2022 года



Выбор способа бухучета в случае отсутствия каких-либо положений в ФСБУ



В каких случаях можно отступить от общих правил ФСБУ

Письмо Минфина России от 15.04.2022 № 07-01-09/33547

В соответствии с п. 7.3 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в исключительных случаях, когда формирование учетной политики в соответствии с пунктами 7 и 7.1 указанного Положения приводит к недостоверному представлению финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, **организация вправе отступить от правил, установленных данными пунктами**, при соблюдении всех условий, установленных указанным Положением.

Выбор способа бухучета: важные аспекты

Исходя из требования **рациональности** (п. 7.4 ПБУ 1/2008), **несущественная информация может отражаться в бухучете упрощенным способом.**

Поэтому важны:

1. Профессиональное суждение организации в отношении:

- вероятности ФХЖ
- существенности информации о ФХЖ
- признания и классификации ФХЖ.

Профессиональное суждение по вопросам, с решением которых необходимо ознакомить внешних пользователей бухгалтерской отчетности, включаются в пояснительную записку к отчетности.

2. Взаимодействие бухгалтерии с другими подразделениями/специалистами организации для формирования профессионального суждения о ФХЖ и **вынесения решения о существенности/несущественности информации.**

3. Оценка и периодическая переоценка существенности по отдельным аспектам бухгалтерского учета.

4. Выбор рациональных способов бухгалтерского учета для несущественных ФХЖ



Административная ответственность за грубое нарушение бухгалтерского учета

Ст. 15.11 КоАП РФ «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Состав нарушения	<p>Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:</p> <ul style="list-style-type: none">➤ занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 % вследствие искажения данных бухгалтерского учета;➤ искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 %;➤ регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;➤ ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухг. учета;➤ составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;➤ отсутствие первичных учетных документов, или регистров бухгалтерского учета, или бухгалтерской отчетности, или аудиторского заключения (в случае, если проведение аудита бухгалтерской отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.	
Санкции	<ol style="list-style-type: none">1. Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности2. Повторное совершение правонарушения (в течение года)	<ol style="list-style-type: none">1. Штраф на должностных лиц от 5 тыс. руб. до 10 тыс. руб.2. Штраф на должностных лиц – от 10 тыс. руб. до 20 тыс. руб. или дисквалификация на срок от одного года до двух лет.



Налоговая ответственность за нарушения в бухгалтерском учете

Вид налогового правонарушения	Содержание налогового правонарушения	Ответственность за совершение налогового правонарушения
Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения (ст.120)	1.Грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков, предусмотренных подп. 2	Штраф в размере 10 тыс.руб.
	2.Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	Штраф в размере 30 тыс. руб.
	3. Грубое нарушение организацией, предпринимателем, нотариусом, адвокатом правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если они повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов)	3. Штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 тыс. руб.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского и налогового учета, **систематическое (два и более раз в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.**



Кто вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета

Статья 6. Обязанность ведения бухгалтерского учета

4. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, **вправе применять**:

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;
- 3) организации, получившие статус участников проекта "Сколково".

5. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета не применяют:

- 1) организации, бухгалтерская отчетность которых подлежит обязательному аудиту, жилищные и жилищно-строительные кооперативы
- 2) микрофинансовые организации;
- 3) организации государственного сектора;
- 4) коллегии адвокатов, юридические консультации, адвокатские и нотариальные палаты;
- 5) НКО, включенные в реестр выполняющих функции иностранного агента.

Категория предприятия	Предельные показатели за предшествующий год	
	Доход от предпринимательской деятельности	Среднесписочная численность
Микропредприятие	120 млн. руб.	15 чел. включительно
Малое предприятие	800 млн. руб.	16 – 100 чел. включительно
Среднее предприятие	2 млрд. руб.	101 – 250 чел. включительно

Применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета должно быть зафиксировано в учетной политике



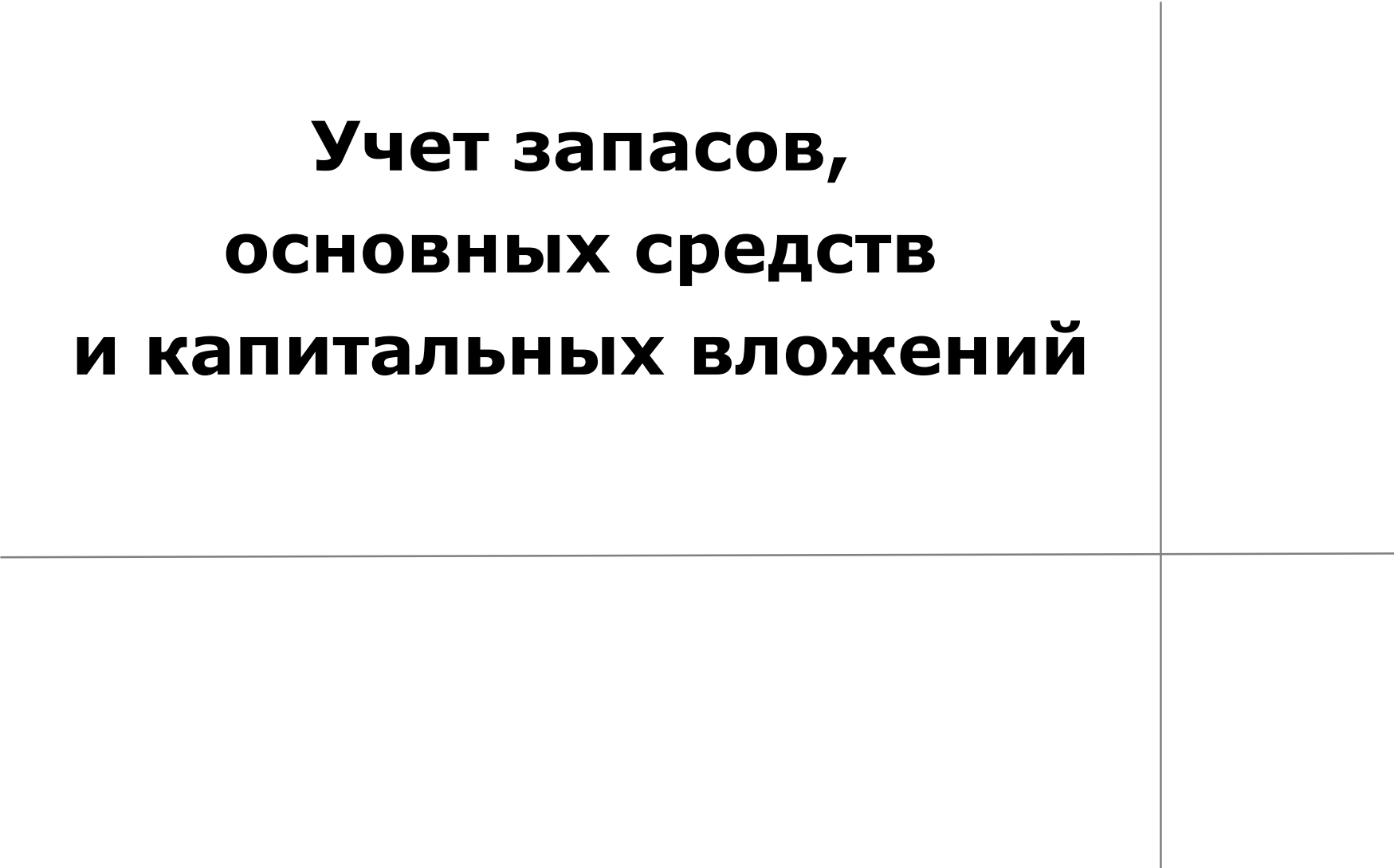
1. Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится **в случаях, установленных федеральными законами**, а также в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- 1) организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
- 2) организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй;
- 3) организаций, имеющих организационно-правовую форму **фондов** (за исключением государственных внебюджетных фондов), **поступления имущества и денежных средств** которых **за год, непосредственно предшествовавший отчетному, превышают 3 млн. руб.;**
- 4) организаций (за исключением органов государственной власти, местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений и унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, организаций потребительской кооперации), соответствующих **хотя бы одному из следующих условий:**
 - а) **доход от предпринимательской деятельности**, который определяется **в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах**, за год, **непосредственно предшествовавший отчетному**, составляет **более 800 млн. руб.;**
 - б) **сумма активов** бухгалтерского баланса на конец года, **непосредственно предшествовавшего отчетному** году, составляет **более 400 млн. руб.**

Случаи обязательного аудита, установленные федеральными законами

Организационно-правовая форма/ вид деятельности	Федеральный закон, устанавливающий обязательный аудит
Акционерное общество	статья 88 Федерального закона «Об акционерных обществах»
Кредитная организация	статья 42 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»
Страховая организация	статья 29 Закона РФ «Об организации страхового дела в РФ»
Клиринговая организация	статья 5 Федерального закона «О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте»
Общество взаимного страхования	статья 22 Федерального закона «О взаимном страховании»
Организатор торговли	статья 5 Федерального закона «Об организованных торгах»
Негосударственный пенсионный фонд	статья 22 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах»
Акционерный инвестиционный фонд	статья 50 Федерального закона «Об инвестиционных фондах»
Управляющая компания акционерного инвестиционного фонда	статья 88 Федерального закона «Об акционерных обществах» (в случае, если организация создана в организационно-правовой форме акционерного общества)
Управляющая компания ПИФ	статья 50 Федерального закона «Об инвестиционных фондах»
Управляющая компания негосударственного пенсионного фонда	статья 22 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах»
Организация представляет консолидированную (сводную) бухг. отчетность	статья 5 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности»

**Учет запасов,
основных средств
и капитальных вложений**



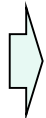
Важные изменения в учете запасов, капвложений и основных средств

Классификация объектов в бухгалтерском учете



1. Понятие запасов и основных средств как **активов**.
2. Разграничение активов **только по СПИ**.
3. Возможность **признать в качестве расходов** затраты на объекты, информация о которых **не существенна**:
 - запасы для управленческих нужд;
 - ОС со стоимостью меньше установленного лимита.

Первоначальная оценка запасов, капитальных вложений и основных средств



Фактические затраты на приобретение **по принципам**:

- 1) **цена + необходимые затраты** (не признаются управленческие, непроизводительные расходы) **с учетом**
- 2) **предстоящих привилегий** (перспективный учет скидок);
- 3) **предстоящих ликвидационных обязательств**;
- 4) **изменения стоимости денег во времени** (оплата на условиях отсрочки / рассрочки, будущие обязательства);
- 5) **справедливой стоимости** при отсутствии достоверной оценки фактических затрат (мена, безвозмездная передача)

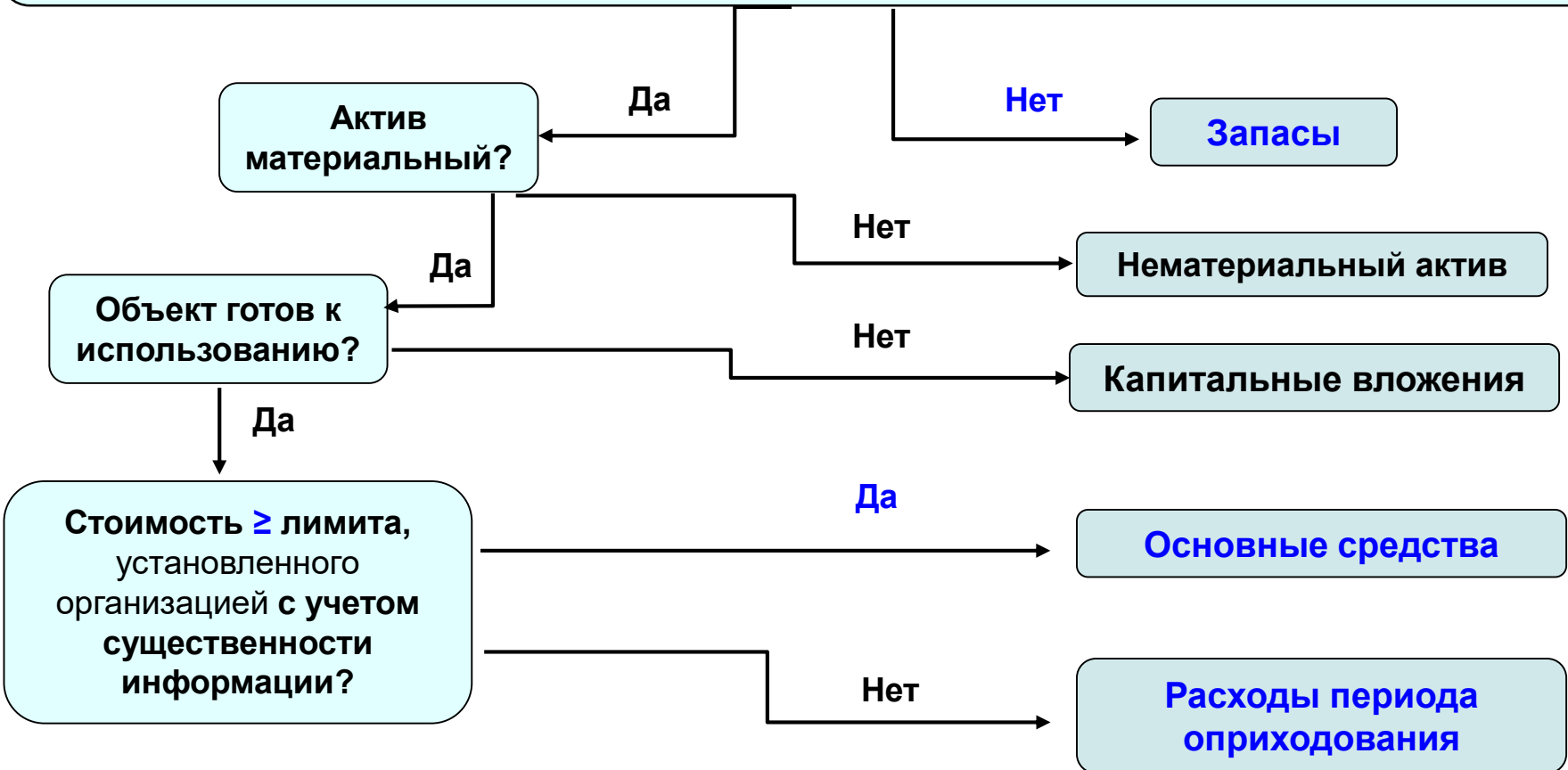
Последующая оценка запасов, капитальных вложений и основных средств



- Проверка на обесценение:** актив не должен отражаться по стоимости > суммы, которая может быть получена:
- *или* при его реализации (чистая стоимость продажи запасов),
 - *или* от использования в будущем (по ОС и кап.вложениям).

Классификация объектов в учете: ФСБУ-5/2019 и ФСБУ-6/2020

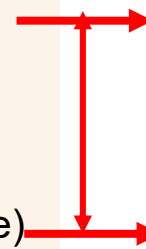
Критерий для разграничения запасов и основных средств:
Планируемый срок использования > 12 месяцев
(или > операционного цикла, превышающего 12 мес.)?



Классификация объектов в бухучете: операционный цикл

Операционный цикл - это период времени с момента приобретения активов для обработки

до момента получения оплаты за реализованную продукцию (либо отгрузки при работе по предоплате)



- 1) Д 10
- 2) Д 20
- 3) Д 62
- Д 90
- 4) Д 51

- К 60
- К 02, 10, 60, 70, 69
- К 90,
- К 43, 41, 20
- К 62

$$\text{ОЦ} = \text{Дз} + \text{Дгп} + \text{Ддз}$$

Кто вправе не применять ФСБУ 5/2019

Вправе не применять ФСБУ 5/2019 (п. 2 ФСБУ)

Микропредприятия, при упрощенном способе бухучета

Все организации - в отношении запасов для управленческих нужд

Затраты признаются расходами периода, в котором понесены

В учетной политике для целей бухгалтерского учета подлежат раскрытию :

- Микропредприятия с правом на упрощенные способы бухучета: решение не применять **ФСБУ 5/2019** в отношении любых запасов.
- Остальные организации: решение не применять **ФСБУ 5/2019** к запасам, предназначенным для управленческих нужд. В случае принятия такого решения
 - **идентификация запасов**, предназначенных для управленческих нужд, в отношении которых **ФСБУ 5/2019** не применяется (в случае применения данной нормы);
 - способ контроля за материальными ценностями, **не признаваемыми запасами**.



Поскольку организация должна осуществлять контроль за наличием и движением материальных ценностей, целесообразно отказываться от применения **ФСБУ 5/2019** в отношении только тех запасов, которые сразу отпускаются в эксплуатацию.

Учет операций в случае не применения ФСБУ 5/2019 в отношении запасов для управленческих нужд

Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Вид временной разницы
В БУ стоимость актива не формируется. Признается расход в периоде приобретения материальных ценностей	В НУ актив оценивается по фактической цене приобретения. Расходы косвенные, признаются в периоде отпуска в эксплуатацию	Если период отпуска в эксплуатацию отличается от периода приобретения, то на отчетную дату стоимость НУ > БУ. Расход в БУ раньше, чем в НУ <b style="color: red;">ВВР ОНА

Организация приобрела в декабре для офисных целей (управленческих нужд) 100 пачек бумаги. Цена одной пачки 200 руб. плюс НДС 40 руб. В декабре в эксплуатацию отпущено 10 пачек бумаги. В соответствии с бухгалтерской учетной политикой организация не применяет ФСБУ 5/2019 в отношении запасов для управленческих нужд.
В налоговом учете в декабре в расходах учтена стоимость 10 пачек бумаги (2 000 руб.).

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Затраты на приобретенную бумагу списаны на расходы	26, 44 (90.2)	60.01	20 000
Учен НДС по оприходованной бумаге	19	60.01	4 000
Принят к вычету НДС с оприходованной бумаги	68	19	4 000
Сформирован отложенный налоговый актив в отношении стоимости бумаги для управленческих нужд	09	99	3 600

Варианты учета канцтоваров:

1. Не применять ФСБУ 5/2019 к запасам для управленческих целей, в том числе к канцтоварам (п. 2 ФСБУ 5/2019).

В этом случае номенклатура канцтоваров в учете не отражается, приобретенные канцтовары сразу списываются на затраты :

Д 26 (44, 90) К 60

2. Применять ФСБУ 5/2019 к канцтоварам.

В этом случае канцтовары отражаются на счете 10.

Возможные единицы учета:

А) партия или однородная группа (п. 6 ФСБУ 5/2019).

Например, «бумага А4» или «ручки шариковые»;

Б) приобретенная партия (применимо, если приобретенные канцтовары сразу отпускаются в эксплуатацию).

Например, «канцелярские товары по авансовому отчету от 10.08.2021 № 35»

Общие принципы оценки запасов

Первоначальная оценка (оценка при признании запасов)

Фактическая себестоимость:

- затраты на приобретение (создание);
- затраты на переработку (создание НЗП, п/ф, ГП);
- прочие затраты, необходимые для потребления, продажи или использования.

В УП фиксируются варианты учета в отдельных ситуациях приобретения, методы оценки НЗП и ГП

Справедливая стоимость в отдельных ситуациях приобретения запасов

В УП - порядок оценки справедливой стоимости

Розничная торговля: продажная стоимость с учетом наценок – *вариант учетной политики*

Продукция сельского, лесного и рыбного хозяйства, товары на организованных торгах - справедливая стоимость – *вариант учетной политики*

Последующая оценка запасов

Фактическая себестоимость:

- организации с упрощенным БУ
- НКО по запасам для уставной некоммерческой деятельности

Наименьшая из 2-х величин (учет обесценения):

- а) фактическая себестоимость;
- б) чистая стоимость продажи

Продажная стоимость с учетом наценок

Справедливая стоимость

Формирование себестоимости приобретенных запасов

Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате **поставщику** (продавцу) за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов

При упрощенном бухгалтерском учете эти затраты в себестоимость запасов можно не включать, а признавать расходами периода

- Затраты на **заготовку и доставку запасов до места их потребления** (продажи)
- Затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию (доработка, сортировка, фасовка, улучшение технических характеристик запасов)
- Хранение запасов как **часть технологии их подготовки к потреблению**
- Ожидаемые скидки, премии, льготы**, предоставляемые поставщиком, при уверенности в их получении
- Связанные с приобретением запасов **проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива**
- Оценочное обязательство по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды** (в т.ч. утилизация запасов по Распоряжению Правительства РФ от 25.07.2017 г. № 1589-р «Перечень видов отходов производства и потребления, в состав которых входят полезные компоненты, захоронение которых запрещается»).
- Д 10 К 96 «Резервы предстоящих расходов»
- Иные затраты, связанные с приобретением запасов

Порядок оценки себестоимости НЗП и готовой продукции

Оценка НЗП и ГП в единичном производстве



По фактически произведенным затратам

Общий порядок оценки НЗП и ГП (п. 24, 25)



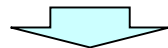
1. По фактической себестоимости

Прямые затраты на производство конкретного вида продукции (сч. 20)

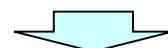
+

Косвенные затраты (сч. 25 «ОПР»).
Распределяются между видами продукции способом, установленным организацией

Порядок оценки НЗП и ГП в массовом и серийном производстве (п. 27)



2. По сумме прямых затрат (сч. 20)
В МСФО этого способа нет



3. По сумме плановых (нормативных) затрат. Сч. 43 или сч. 40 + сч. 43
Разница с Сфакт. – на расходы периода реализации (сч.90.2)

Оценка по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов
с 2021 г. не применяется!

С 2021 года полная себестоимость ГП не формируется

ФСБУ-5/2019: затраты, не включаемые в себестоимость запасов

Не включаются в себестоимость НЗП и ГП (п.26)	Как учитываются (ПБУ 10)
Затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, потери от брака !!!, простоев...) Д 20 К 28 ...	Прочие расходы (п. 7 ПБУ 10/99) Д 91.2 К ...
Затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими ЧС	Прочие расходы (п. 13 ПБУ 10/99) Д 91.2 К ...
Обесценение других активов	Резервы/убытки от обесценения других активов
Управленческие расходы , кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции. <i>То есть в общем случае</i> Д 20 К 26	Управленческие расходы (п. 9 ПБУ 10/99) Д 90.2 К 26
Расходы на хранение , за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции	Коммерческие расходы (п. 9 ПБУ 10/99) Д 90.2 К 44
Расходы на рекламу и продвижение продукции Д 20 К 44	
Иные затраты, осуществление которых не является необходимым	Прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99)

С 2021 года полная себестоимость ГП не формируется

В себестоимость НЗП и ГП не могут быть включены общехозяйственные (управленческие, коммерческие) расходы.

Единственный вариант списания коммерческих и управленческих расходов: **Д 90.2 К 26, 44**

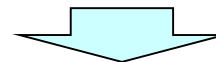
Управленческие расходы в себестоимости запасов

Управленческие расходы
непосредственно связаны с
приобретением или производством
запасов



Д 10 (20) К 26

Управленческие расходы **не**
связаны непосредственно с
приобретением или производством
запасов



Д 90 К 26

ПРИМЕР. Управленческие расходы за месяц:

- амортизация здания офиса и офисного оборудования - 100 000 руб.
- зарплата управленческого персонала и отчисления на социальные нужды - 500 000 руб.
- расходы на командировку директора для организации выпуска новой продукции в филиале – 200 000 руб.
- транспортные расходы – 100 000 руб.
- рекламные расходы – 100 000 руб.

Д 90.2 К 26 800 000 руб.

Д 20 К 26 (25) 200 000 руб.

Если нет возможности обеспечить особый порядок списания затрат со счета 26 при субконто «Расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов», то лучше вести учет расходов, непосредственно связанных с приобретением или производством запасов, на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

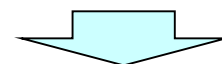
Проценты по кредитам в себестоимости запасов

Запасы предназначены для создания инвестиционного актива



Проценты капитализируются в стоимости запасов (пп. «д» п.11 ФСБУ 5/2019, п. 7 ПБУ 15/2008, Рекомендация Р-69/2016-КпР «Включение долговых затрат в стоимость производимой продукции»)

Запасы приобретаются для других целей



Проценты относятся на прочие расходы (п. 7 ПБУ 15/2008)

ПБУ 15/2008: Под **инвестиционным активом** понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение или изготовление.

К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств, НМА или иных внеоборотных активов.

Рекомендация Р-69/2016-КпР «Включение долговых затрат в стоимость продукции»

1. Процентные затраты по кредиту/займу, привлечённому для производства продукции, подготовка которой к использованию требует длительного времени, могут включаться в стоимость такой продукции в порядке, предусмотренном ПБУ 15/01 «Учет расходов по займам и кредитам».
2. Процентные затраты **не включаются в стоимость** продукции и признаются прочими расходами, если организация **не может обоснованно соотнести их с конкретной единицей или партией продукции**. Возможность такого соотнесения может отсутствовать, в частности, при непрерывном цикле производства одинаковой продукции, серийного или массового производства.
3. Включение процентных затрат в стоимость продукции не зависит от порядка ее учета покупателем.

**Для приобретения партии материалов взят кредит в сумме 2 000 000 руб.
на 1 год под 15 % годовых.**

Общая сумма процентов по кредиту = 300 000 руб.

1/3 материалов предназначена для изготовления продукции, которая будет
произведена в этом же месяце

Д 91.2 К 66 100 000 руб.

2/3 материалов отпущено на строительство здания, предназначенного для сдачи в
аренду. Здание будет достроено через 18 месяцев.

Д 10 К 66 200 000 руб.

Бухгалтерский учет потерь от брака

Браком признаются изделия, полуфабрикаты и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после исправления (п. 38 Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утв. 20.07.70 Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР).

Учет расходов на брак ведется **на счете 28 «Брак в производстве»** (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета ..."):

- По дебету счета 28 собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т.е. окончательного, брака, расходы по исправлению и т.п.).
- По кредиту счета 28 отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак и т.п.), а также суммы, списываемые на затраты по производству (прежний порядок) как потери от брака.

Порядок учета потерь от брака зависит от результата брака:

1. Потери, связанные с неисправимым (окончательным) браком

1.1. *Продукцию использовать нельзя* – расходы периода возникновения Д 91.2 К 28;

1.2. *Бракованная продукция может быть частично использована:*

Д 10, 20 К 28 - стоимость забракованной продукции по цене возможного использования

Д 91.2 К 28 - потери от брака сверх цены возможного использования;

2. Возможные варианты учета расходов на исправимый брак:

2.1. Бракованная продукция может быть исправлена. Затраты по исправлению брака - «расходы, связанные с ненадлежащей организацией производственного процесса» Д 91.2 К 28

2.2. Бракованная продукция может быть доработана для использования в каком-то ином качестве. В результате формируется себестоимость иного вида (или сорта) продукции: Д 20 К 28

Оценка НЗП и ГП: состав прямых и косвенных затрат

Элемент УП	Бухгалтерский учет ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Налоговый учет НК РФ
<p>Оценка НЗП и готовой продукции.</p> <p>Состав прямых и косвенных расходов</p>	<p>1) прямые затраты, относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг;</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>2) косвенные затраты, распределенные между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией.</p> <p>Состав затрат:</p> <p>а) материальные затраты;</p> <p>б) затраты на оплату труда;</p> <p>в) отчисления на социальные нужды;</p> <p>г) амортизация;</p> <p>д) прочие затраты.</p> <p>С 2021 года <u>только в массовом и серийном производстве</u> можно оценивать НЗП и ГП</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>по</i> сумме прямых затрат (без косвенных) ▪ <i>или</i> по сумме плановых (нормативных) затрат. <p>Полная себестоимость не формируется! В себестоимость НЗП и ГП <u>не могут быть включены общехозяйственные</u> (управленческие, коммерческие) расходы!</p>	<p>НЗП и ГП оценивается по сумме <u>прямых</u> расходов.</p> <p>Минимально необходимый состав прямых расходов:</p> <p>1) расходы на сырье, материалы, комплектующие и П/Ф, образующие основу продукции (работ, услуг),</p> <p>2) расходы на оплату труда основного производственного персонала;</p> <p>3) страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование этого персонала;</p> <p>4) начисленная амортизация по ОС для производства продукции, работ, услуг.</p>

Временные разницы возникают **только в случае оценки в бухучете НЗП и ГП по сумме плановых (нормативных) затрат.**

В остальных случаях **разниц между бухгалтерской и налоговой оценкой возникать не должно, поскольку различие по составу ((*прямые*) и (*прямые + косвенные*)) только терминологическое.**

Согласно Налоговому кодексу, **прямые расходы - это все расходы, непосредственно связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг).**

Оценка себестоимости запасов, полученных в виде «побочного продукта»

Нередки ситуации, когда в процессе производства организация получает «побочный продукт» (например, жмых при производстве масла, или грунт после обустройства площадки).

ФСБУ 5/2019 не регулирует порядок учета побочных продуктов.

Методы определения стоимости побочной продукции (п.14 IAS 2 “Запасы”)

*При **существенной** выручке от побочной продукции*

Пропорциональное распределение затрат на производство исходя из продажной цены каждого продукта:

- определяется нормативный объем выхода основной продукции и побочной продукции, который можно пустить в переработку
- исходя из продажных цен определяется планируемая выручка от продажи основной и побочной продукции
- рассчитывается коэффициент распределения затрат между основной и побочной продукцией
- стоимость побочной продукции = (объем ее выхода) x (коэффициент распределения)

При **не существенной** выручке от побочной продукции

Оценка побочного продукта по чистой цене продажи.

Побочная продукция приходится её исходя из предварительной оценки продажной цены за минусом предварительно оцененных расходов на завершение переработки и продажу.

Финансовый результат от продажи побочной продукции практически равен нулю (возникает только за счет отклонения фактических доходов /расходов на продажу этой продукции от первоначальной ориентировочной оценки).

Рассчитанная чистая стоимость продажи побочной продукции уменьшает себестоимость основной.

Оценка себестоимости запасов, полученных в виде «побочного продукта»


П. 15 ФСБУ 26/2020: Если в ходе осуществления капитальных вложений (например, при проведении пусконаладочных работ, испытаний) организация **получает продукцию, вторичное сырье, другие материальные ценности**, которые намерена продать или иным образом использовать, **расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений: Д 43 (10, 41) К 08**

Расчетная стоимость полученных ценностей определяется исходя из их

- справедливой стоимости,
- чистой стоимости продажи (*выручка от продажи за вычетом расходов на продажу*),
- стоимости аналогичных ценностей

и не может быть выше суммы затрат, из которой вычитается эта стоимость.

***Классификация
основных средств.
Единица учета***



Стоимостной лимит для классификации основных средств

ФСБУ 6/2020, пункт 5

Организация **может принять решение не применять** Стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными п. 4 ФСБУ, но **имеющих стоимость ниже лимита**, установленного организацией **с учетом существенности информации о таких активах.**

Затраты на приобретение, создание таких активов признаются **расходами** периода, в котором они понесены.

Указанное решение **раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита** стоимости, установленного организацией.

Организация должна **обеспечить надлежащий контроль** наличия и движения таких **активов.**

Важные моменты установления стоимостного лимита для ОС по ФСБУ 6/2020:

- 1) исключено указание максимальной **величины** стоимостного лимита;
- 2) **нет указания** на установление стоимостного лимита **в отношении отдельных единиц ОС;**
- 3) стоимостной лимит должен устанавливаться с учетом **существенности** информации – **оценочное значение;**
- 4) несущественные активы не относятся к запасам, а признаются **расходами** периода приобретения. При этом необходимо **организовать контроль** над такими ценностями.



Единица учета ОС для стоимостного лимита

- **Минфин России** (Письма Минфина России от 25.08.2021 N 07-01-09/68312, от 18.01.2022 № 07-04-09/2185):

«пункт 5 ФСБУ 6/2020 должен применяться во взаимосвязи с п. 4 ФСБУ 6/2020.

Поскольку в п. 4 ФСБУ 6/2020 речь идет об активе (а не о группе активов), характеризующемся установленными признаками для целей учета его в качестве объекта основных средств, то лимит стоимости должен устанавливаться организацией **для актива (а не группы активов)**».

По смыслу ФСБУ 6/2020 **указание на существенность информации** об активах в пункте 5 **относится к величине лимита стоимости, а не размеру совокупности единиц актива** (объекта учета), для которых устанавливается этот лимит.

- **Рекомендации НРБУ «БМЦ» от 29.03.2021 Р-126/2021-КпР**

«При принятии решения о неприменении Стандарта в отношении определенных активов следует **выделить из состава основных средств такую их совокупность**, информация о которой исходя из структуры активов, затрат организации и особенностей ее деятельности **не способна повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской отчетности.**

Лимит стоимости определяется в отношении **всей выделяемой совокупности несущественных активов**. Основные средства, которые по их совокупной стоимости не могут быть отнесены к несущественным активам, учитываются в порядке, предусмотренном ФСБУ 6/2020, **независимо от стоимости отдельных объектов.**»

Критерий существенности при установлении стоимостного лимита для ОС

Рекомендация НРБУ «БМЦ» от 29.03.2021 Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для ОС»

Количественное значение лимита должно быть установлено исходя из потенциального влияния на показатели бухгалтерской отчетности, **характеризующие как финансовое положение организации** (бухгалтерский баланс), **так и финансовые результаты**, с учетом раскрытия информации по сегментам и по группам основных средств.

Идентификационные признаки объектов для выделения совокупности несущественных активов (виды, группы, сегменты и т.п.) устанавливаются таким образом, чтобы уже в момент осуществления затрат было ясно, относятся ли они к несущественным активам.

Соответствие активов установленному лимиту определяется как оценочное значение исходя из предполагаемой суммы затрат на приобретение, улучшение или восстановление данных активов и предполагаемых значений показателей бухгалтерской отчетности, в соотношении с которыми установлен лимит стоимости.

Порядок применения стоимостного лимита **подлежит проверке на соответствие условиям в конце каждого отчетного года**. По результатам проверки при необходимости принимается решение об изменении используемых показателей, количественных значений лимита, состава несущественных активов. **Корректировки отражаются как изменения оценочных значений, т.е. относятся перспективно на прибыль или убыток** (п. 4 ФСБУ 21/2008).

Стоимостной лимит для квалификации активов в качестве основных средств или расходов периода

В учетной политике необходимо зафиксировать:

- 1) **порядок установления уровня существенности** для выделения групп или единиц несущественных активов (по отношению к каким показателям отчетности).
- 2) **идентификационные признаки объектов** (виды, группы, сегменты и т.п.) для выделения совокупности несущественных активов или единиц основных средств;
- 3) **порядок установления стоимостного лимита (в абсолютном выражении, в процентах по отношению к какой-либо стоимостной оценке и др.);**
- 4) **периодичность проверки** стоимостного лимита на соответствие условиям несущественности (при подготовке годовой отчетности или каждой отчетности);
- 5) **порядок пересмотра стоимостного лимита** (например, использование индекса инфляции, расчет от общей суммы статьи основных средств и др.);
- 6) **способ контроля** за наличием малоценных долгосрочных активов. Минфин рекомендует вести бухгалтерский учет несущественных активов аналогично порядку, установленному для бухгалтерского учета запасов (*письмо Минфина России от 15.12.2021 N 07-01-09/102450*).

Значение стоимостного лимита является оценочным значением и подлежит пересмотру при появлении новой информации (п. 2 ПБУ 21/2008). Поэтому его целесообразно зафиксировать не в учетной политике, а в отдельном ЛНА.

В случае **изменения стоимостного лимита корректировки** отражаются как изменения оценочных значений, т.е. **относятся перспективно на П / У (ФСБУ 21/2008).**

Классификация объектов: ФСБУ 5/2020 и ФСБУ 6/2020

Пример. Организация приобрела ноутбук стоимостью 90 тыс. руб., включая НДС. Планируемый срок полезного использования - 4 года. Для признания вычислительной и оргтехники управленческого назначения в составе основных средств организация установила стоимостной лимит 100 тыс. руб.

По критерию срока полезного использования ноутбук не относится к запасам. Поскольку первоначальная стоимость объекта (75 тыс. руб.) ниже стоимостного лимита, установленного организацией для вычислительной и оргтехники управленческого назначения, затраты на приобретение ноутбука признаются **расходами** периода, в котором они понесены, т.е. **периода приобретения** (п. 5 ФСБУ 6/2020):

Д 26 (или Д 90.2)	К 60	75 000 =
Д 19	К 60	15 000 =

При этом необходимо организовать контроль за использованием объекта (забалансовый учет, инвентарная карточка или без участия бухгалтерской службы).

Отражение малоценных активов в отчетности: Рекомендация НРБУ «БМЦ» от 29.03.2021 Р-126/2021-КпР

5. Принятие решения о неприменении Стандарта в отношении определенных активов **не является основанием для изменения классификации связанных с ними финансовых результатов и денежных потоков** организации. В этой связи:

- расходы на приобретение/улучшение незначительных активов **включаются в ту статью отчета о финансовых результатах, в которую включалась бы амортизация ОС;**
- при представлении элементов затрат на производство в приложениях к отчету о финансовых результатах (табл.6 Прил.№3 к приказу Минфина РФ от 02.07.2010 №66н) указанные расходы **представляются вместе с амортизацией;**
- платежи в связи с приобретением/улучшением незначительных активов, представляются в отчете о движении денежных средств в составе **денежных потоков от инвестиционных операций;**
- авансы, уплаченные при приобретении/улучшении незначительных активов, включаются в ту же статью баланса, где представляются **авансы в связи с осуществлением капитальных вложений.**

6. В целях обеспечения **надлежащего контроля наличия и движения незначительных активов** организация **не обязана производить их денежную оценку и отражать их на счетах бухгалтерского учета, включая забалансовые счета.**

Такой контроль **может осуществляться без участия бухгалтерской службы** уполномоченными лицами организации с помощью документов, удостоверяющих материальную ответственность работников за вверенное им имущество, зафиксированное в натуральных единицах.

Модернизация малоценных активов

В бухгалтерском учете изменение квалификации объекта по стоимостному критерию не производится, поскольку в соответствии с ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020 отнесение объекта к тому или иному виду активов зависит только от планируемого СПИ.

Но если в результате модернизации/реконструкции стоимость объекта, классифицируемого в качестве основного средства, **превысит установленный организацией стоимостной лимит для не применения ФСБУ 6/2020**, то такой объект подлежит амортизации

Налоговый учет

Если первоначальная стоимость имущества, **учтенного по стоимостному критерию в составе МПЗ, после достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации превысит 100 тыс. руб.**, такое имущество, используемое в качестве средств труда, **следует отнести к амортизируемому**, а расходы на проведение указанных мероприятий учитывать путем начисления амортизации.

Письма Минфина России от 17.06.2021 №03-03-06/1/47706, от 18.01.2021 N 03-03-06/1/2001, от 07.02.2017 N 03-03-06/1/7342

Модернизация малоценных активов

Пример.

Организация приобрела в январе 2022г. систему видеонаблюдения стоимостью 108 тыс. руб., включая НДС. В соответствии с учетной политикой стоимостной критерий для техники управленческого назначения – 100 тыс. руб.

На дату оприходования:

Д 08 К 60 90 000=

Д 19 К 60 18 000=

Д 26 К 08 90 000=

Д 68 К 19 18 000=

В ноябре 2022г. проведена модернизация системы видеонаблюдения для повышения зоны охвата. Стоимость модернизации составила 132 тыс. руб., включая НДС.

С учетом произведенной модернизации стоимость объекта превышает установленный организацией стоимостной критерий для не применения ФСБУ 6/2020:

Д 08 К 60 110 000=

Д 19 К 60 22 000=

Д 01 К 08 110 000=

Д 68 К 19 22 000=

Срок полезного использования для начисления амортизации определяется в соответствии с техническими характеристиками с учетом прошедшего периода эксплуатации.

Единица учета основных средств

ФСБУ 6/2020, п. 10. Единица учета основных средств - инвентарный объект.

При наличии у одного объекта нескольких частей, **стоимость и сроки полезного использования** которых **существенно отличаются** от стоимости и СПИ объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом.

В учетной политике необходимо указать критерий существенности (в абсолютных или относительных единицах) по стоимости и СПИ для выделения инвентарных объектов.

Признание самостоятельным инвентарным объектом части объекта, стоимость и СПИ которой существенно отличаются от стоимости и СПИ объекта в целом, осуществляется **применительно к признанным в составе ОС объектам со всеми приспособлениями**, отдельным конструктивно обособленным предметам или комплексам конструктивно сочлененных предметов. *Письмо Минфина России от 15.04.2022 N 07-01-07/33521, Письмо ФНС от 19.04.2022 N СД-4-21/4767.*

При определении налоговой базы **по налогу на имущество** организаций как среднегодовой стоимости имущества такое имущество учитывается **по его остаточной стоимости**, **сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета**, утвержденным в учетной политике организации.

Налоговый орган при выявлении нарушений, приводящих к занижению налога на имущество в связи с нарушениями порядка ведения бухгалтерского учета, в т.ч. определения СПИ, вправе доначислить налог на имущество.

Письмо Минфина от 16.01.2019 № 07-01-09/1297

Выбор единицы учета основных средств

Факторы, влияющие на выбор инвентарного объекта

1. Наличие у объекта самостоятельного функционала.
2. Укрупнение (**группировка**) **однородных объектов** для обеспечения существенности единицы учета (*при большом количестве однородных ОС отдельные объекты могут иметь незначительную стоимость, но информация о них в целом существенна*).
3. Формирование **комплексного объекта** (линии электропередачи, волоконно-оптические линии связи, электроподстанции) с различными вариантами выделения единиц учета.
4. **Разукрупнение объекта** (выделение существенных по стоимости и отличных по СПИ частей) для обеспечения своевременного переноса стоимости на расходы через амортизацию за СПИ.

Выбор единицы учета (инвентарного объекта) в каждом конкретном случае проводится

- на основе профессионального суждения,
- исходя из особенностей объектов,
- с учетом принципа рациональности
- нужно в значительной степени **ориентироваться на срок полезного использования**, чтобы обеспечить полное перенесение стоимости объекта за планируемый срок.

Бухгалтерский инвентарный объект может не совпадать

- с объектом основных средств, признаваемым **в налоговом учете**,
- с объектом обложения **налогом на имущество** (недвижимость: неделимые вещи, сложные вещи).



Объект ОС в бухгалтерском учете и для налога на имущество

Для налога на имущество:

- При обложении по среднегодовой стоимости объединяются стоимости всех частей, учтенных как отдельные инвентарные объекты, важна правильная оценка первоначальной стоимости и СПИ.
- При обложении по кадастровой стоимости деление объекта недвижимости в бухучете на инвентарные объекты не имеет значения.

Письмо Минфина России от 28.01.2014 № 03-05-05-01/3115,

Постановление АС ПО от 08.07.2020 № Ф06-60789/2020 по делу № А12- 19959/2019 (Определением ВС РФ от 29.12.2020 № 306-ЭС20-16689 отказано в передаче дела № А12-19959/2019 в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ для пересмотра),

Письма ФНС России от 23.10.2014 № БС-4-11/22012, от 15.07.2014 № 03-05- 05-01/34473

Нормативные основы для определения состава объекта недвижимости:

1. неделимые вещи (п. 1 ст. 133 ГК РФ): Вещь, раздел которой в натуре невозможен без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения и которая выступает в обороте как единый объект вещных прав, является неделимой вещью и в том случае, если она имеет составные части.

2. Сложная вещь (ст. 134 ГК РФ): Если различные вещи соединены таким образом, который предполагает их использование по общему назначению, они рассматриваются как единая сложная вещь.

Пример: Помещения зданий трансформаторных, электрических и водонасосных подстанций и смонтированное в них оборудование следует рассматривать как единую сложную вещь (ввиду строго единого функционала всего комплекса), относимую к недвижимости.

Определения ВС РФ от 03.09.2018 № 307-КГ18-13146 по делу № А05- 1595/2017, от 09.09.2011 № ВАС-8799/11 по делу № А66- 7056/2010, Письмо ФНС от 18.10.2018 № БС-4-21/20327@

Состав здания и сооружения: Федеральный закон от 30.12.2009 № 384-ФЗ "Технический регламент о безопасности зданий и сооружений", Введение к ОКОФ ОК 013-2014 (ОНО 2008)

Последствия изменений в учете основных средств для налога на имущество

Налоговая база по налогу на имущество







Кадастровая стоимость
недвижимости, внесенная в ЕГРН

Среднегодовая стоимость имущества,
признаваемого объектом налогообложения

Расчет исходя из остаточной стоимости в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета (п. 3 ст. 375 НК) :

Балансовая стоимость = Сперв. – Σ Ао – обесценение
(с учетом последующих капитальных вложений, связанных с улучшением и (или) восстановлением объектов основных средств)

Факторы, влияющие на расчет налога на имущество с 2022г.:

- Состав затрат, включаемых в состав капвложений 
- Дисконтированная оценка 
- Переоцененная стоимость – (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»  
- Обесценение – (IAS) 36 «Обесценение активов» 
- Ликвидационная стоимость 

Затраты на ремонт: расходы периода или инвентарный объект ОС ?

П. 16 ФСБУ 26/2020. В капитальные вложения не включаются:

б) затраты на **поддержание работоспособности или исправности** основных средств, их **текущий ремонт** (за искл. пп. "г" п. 10 – «затраты на поддержание работоспособности активов, используемых при осуществлении капвложений, текущий ремонт этих активов»);

в) затраты на **неплановые ремонты**, обусловленные поломками, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты **восстанавливают** нормативные показатели функционирования объектов, в т.ч. СПИ, но **не улучшают и не продлевают их**;

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

5. ...К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на:

ж) **улучшение или восстановление** объекта (достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, **ремонт, техосмотры, техническое обслуживание**);

ФСБУ 6/2020 «Основные средства»

10. Самостоятельными инвентарными объектами признаются **существенные по величине затраты на проведение ремонта, техосмотра, техобслуживания** основных средств с частотой **более 12 месяцев** или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев

- **Классификация затрат на ремонт** в качестве текущих расходов или капитальных вложений – профессиональное суждение
- **Критерий существенности для выделения инвентарного объекта** в сумме затрат на ремонт – оценочное значение

Ремонт, модернизация, реконструкция: расходы периода или инвентарный объект ОС?

Вид ремонтных работ	Порядок бухучета
ГОСТ 18322-2016. Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения	
2.3.7. Капитальный ремонт: <u>Плановый</u> ремонт для восстановления исправности и полного или близкого к полному ресурса объекта с заменой или восстановлением любых его частей, включая базовые.	Расходы периода выполнения работ (пп. «б» п. 16 ФСБУ 26):
2.3.8. Средний ремонт: <u>Плановый</u> ремонт с заменой или восстановлением составных частей ограниченной номенклатуры	Д 23, 20, 25, 26 К 60, 10, 70, 69...
2.3.9. Текущий ремонт: <u>Плановый</u> ремонт, состоящий в замене или восстановлении отдельных легкодоступных его частей	К 60, 10, 70, 69...
2.3.14. Аварийный ремонт: Неплановый ремонт для восстановления работоспособности объекта, выполняемый при внезапных поломках оборудования, вызванных нарушением условий эксплуатации	Прочие расходы (пп. «в» п. 16 ФСБУ 26) Д 91.2 К 60, 10, 70, 69...
2.3.10. Регламентированный ремонт: <u>Плановый</u> ремонт, выполняемый <u>независимо от технического состояния</u> объекта, в объеме и с периодичностью, установленными в документации. Существенные по величине затраты на регламентный ремонт с частотой > 12 месяцев или операционного цикла > 12 месяцев - инвентарный объект (п. 10 ФСБУ 6/2020)	Капитализируемые затраты (пп. «ж» п. 5. ФСБУ 26/2020) Д 08 К 60, 10, 70, 69...



Под названием «капитальный ремонт» по договору/первичке могут скрываться с точки зрения экономики капитализируемые затраты по реконструкции/модернизации.

Если капремонт предназначен для продления СПИ или приводит к улучшению ТЭП, то это модернизация или реконструкция (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете)

Классификация запчастей с учетом их назначения

Классификация запчастей зависит от их назначения:

1) запчасти, приобретенные для текущего обслуживания и ремонта основных средств, классифицируются как запасы (п. 3 ФСБУ 5/2020):

- оприходованы запчасти для текущего ремонта основных средств:

Д 10 субсчет «Запасные части» К 60

- переданы запчасти для использования в текущем ремонте:

Д 20 (25, 26, 44) К 10 субсчет «Запасные части»

2) запчасти, приобретенные для модернизации или реконструкции основных средств, относятся к капитальным вложениям (подп. «ж» п. 5 ФСБУ 26/2020):

- приобретены запчасти для модернизации основного средства:

Д 10 субсчет «Запасные части для капвложений» К 60

В отчетности сальдо на счете 10 субсчет «Запасные части для капвложений» отражается в составе капитальных вложений, то есть в первом разделе баланса.

- переданы запчасти для модернизации основного средства:

Д 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств»

К 10 субсчет «Запасные части для капвложений»

модернизировано основное средство:

Д 01 К 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств»

3) запчасти, используемые для планового и существенного по сумме ремонта ОС, проводимого с периодичностью свыше 12 месяцев (или обычного операционного цикла >12 месяцев), признаются отдельными инвентарными объектами (в составе общей суммы затрат на такой ремонт) (п. 10 ФСБУ 6/2020)

Классификация и оценка ценностей от выбытия и содержания основных средств

Рекомендация Р-138/2022-КпР «Ценности от выбытия и содержания основных средств»

1. Если извлекаемые ценности предназначены для дальнейшего использования в течение периода, превышающего 12 месяцев, то они продолжают учитываться в составе ОС с соответствующими уточнениями единиц учета и элементов амортизации.
2. Если извлекаемые ценности предназначены для продажи в рамках обычного операционного цикла, либо использования в течение не более 12 месяцев, то они признаются запасами.
3. Если извлекаемые ценности предназначены для продажи вне рамок обычного операционного цикла организации, то они признаются долгосрочными активами к продаже.
4. В случае если извлекаемые ценности предполагается утилизировать без дальнейшей продажи или использования, то балансовая стоимость основных средств в части, приходящейся на извлекаемые ценности, списывается. Какие-либо новые активы при этом не признаются.
6. Ни в каком случае оприходование извлекаемых ценностей без факта их продажи не может приводить в бухгалтерском учете к признанию дохода.

Классификация и оценка активов, остающихся от выбытия основных средств

Основание для возникновения разниц	Стоимость запасов в БУ	Стоимость запасов в НУ	Вид временной разницы
<p>Запасы, остающиеся от выбытия (в т. ч. частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции</p>	<p><u>Наименьшая</u> из 2-х величин:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ стоимость аналогичных запасов, приобретенных (созданных) организацией в рамках обычного операционного цикла; ➤ балансовая стоимость списываемых активов + затраты на демонтаж, разборку объектов, извлечение мат. ценностей и приведение их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов 	<p>Рыночная стоимость полученных запасов (п. 2 ст. 254, п. 13 ст. 250 НК РФ)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Если стоимость БУ = НУ, (т.е. если рыночная стоимость извлекаемых ценностей ≤ балансовой стоимости списываемых активов и затрат на демонтаж), разницы не возникают. ➤ Если стоимость НУ > БУ ВВР → ОНА

Порядок определения себестоимости запасов, полученных при ликвидации или ремонте ОС

ПРИМЕР. При демонтаже оборудования оприходованы запасные части.

Первоначальная стоимость оборудования 60 тыс.руб, начислена амортизация 52 тыс. руб.

Затраты на демонтаж составили 1,0 тыс.руб.

Рыночная стоимость данных запчастей составляет 7,5 тыс.руб.

Балансовая (остаточная) стоимость оборудования + затраты на демонтаж =

$$= (60\ 000 - 52\ 000) + 1\ 000 = 9\ 000 \text{ руб.}$$

7 500 < 9 000. Следовательно, запчасти приходятся по стоимости **7 500 руб.**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списана первоначальная стоимость оборудования	01 «Выбытие»	01	60 000
Списана амортизация оборудования	02	01 «Выбытие»	52 000
Учтены расходы на демонтаж	01 «Выбытие»	70, 69	1 000
Оприходованы запчасти	10	01 «Выбытие»	7 500
Определен финансовый результат от выбытия оборудования	91.2	01 «Выбытие»	1 500

Формирование стоимости основных средств: что включается в состав капитальных вложений

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», п. 10

Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате **поставщику** (продавцу, подрядчику):

- за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов;
- **с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий**, льгот, предоставляемых организации.

Не считается затратами предварительная оплата поставщику (продавцу, подрядчику)

При упрощенном бухгалтерском учете

эти затраты в сумму капитальных вложений

можно не включать, а признавать расходами периода

▪ **стоимость активов организации**, списываемая в связи с их использованием при осуществлении капитальных вложений.
Имущество, предназначенное для использования в качестве объектов ОС или их частей либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения или восстановления объектов ОС -капвложения

▪ **амортизация активов**, используемых при осуществлении капитальных вложений

▪ **затраты на поддержание работоспособности или исправности активов**, используемых при осуществлении капвложений, **текущий ремонт** этих активов (*ремонт оборудования при строительстве объекта*)

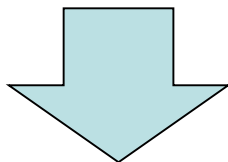
▪ **заработная плата** и др. формы вознаграждений работникам, труд которых используется для осуществления капвложений, а также связанные с этим **социальные платежи** (ОПС, ОМС, ВНиМ и др.)

▪ связанные с осуществлением капвложений **проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива**

▪ возникшие при осуществлении капвложений **оценочные обязательства**, в т.ч. по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда работников организации

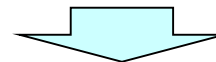
Управленческие расходы в стоимости активов

Управленческие расходы **непосредственно связаны** с приобретением или созданием активов



Д 08 К 26

Управленческие расходы **не связаны непосредственно** с приобретением или созданием активов
(например, расходы на командировки к месту строительства персонала, непосредственно не связанного со строительством)



Д 90.2 К 26

Пример. Управленческие расходы за месяц:

- амортизация здания офиса и офисного оборудования - 100 000 руб.
- зарплата управленческого персонала и отчисления на социальные нужды - 500 000 руб.
- расходы на командировку директора для заключения договора на приобретения нового здания офиса – 200 000 руб.
- транспортные расходы – 100 000 руб.
- рекламные расходы – 100 000 руб.

Д 90.2 К 26 800 000 руб.

Д 08 К 26 200 000 руб.

**Оценка первоначальной
стоимости активов
с учетом предстоящих
привилегий и обязательств.**

**Специфические варианты
расчетов**

Перспективный учет скидок в себестоимости активов

ФСБУ 5/2020. 12. Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при приобретении (создании) запасов, включаются в фактическую себестоимость запасов:

б) с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

ФСБУ 6/2020.

11. Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при осуществлении капитальных вложений, включаются в стоимость капитальных вложений:

б) с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

То есть **не важно**,

- как скидка называется в договоре: скидка, уступка, вычет, премия, льгота и т.п.;
- в какой форме она предоставляется: деньгами, взаимозачетом, бесплатной дополнительной партией товара и т.п.;
- как прописана в договоре связь скидки с ценой товара: изменяет ли скидка цену товара или нет;
- в какой период времени скидка будет представлена: в течение текущего отчетного периода или после его окончания, и т.п.



При отсутствии уверенности в получении скидок (премии) фактическая себестоимость запасов формируется по договорной цене без их учета.

А скидки, премии, льготы отражаются в бухгалтерском учете по мере их получения с учетом способа и момента предоставления:

ПРИМЕР

Перспективный учет скидок в себестоимости запасов

В декабре приобретен и реализован товар договорной стоимостью за единицу 2 400 руб., в т.ч. НДС 400 руб.

Договор предусматривает предоставление скидки в 10 % при приобретении 100 единиц данного товара в течение 12 месяцев.

При уверенности покупателя в выполнении условий получения скидки себестоимость товара при оприходовании формируется с учетом скидки:

Д 41 К 60 1 800 руб. - с учетом скидки = 200 руб.

Д 19 К 60 400 руб. – учтен НДС в соответствии со счетом-фактурой поставщика

Д 68 К 19 400 руб. - принят к вычету НДС.

Д 90 К 41 1 800 руб. - реализован товар

В налоговом учете в декабре при реализации товара признается расход в сумме 2 000 руб.

В налоговом учете скидки признаются только тогда, когда выполнены все условия для их получения: подписан акт, или получены денежные средства, или дополнительная партия товара и т.п. Поэтому в случае перспективного признания в бухгалтерском учете скидок, связанных с приобретением запасов, возникают временные налогооблагаемые разницы:

На 31.12 оценка обязательств: БУ (1 800) < НУ (2 000) → ОНО

Д 99 К 77 200 x 0,2 = 40 руб. – сформировано ОНО.

При получении скидки от продавца:

Д 41 К 60 **сторно** или Д 60 К 91.1 – 200 руб. - получена скидка от продавца.

Д 77 К 99 - 40 руб. – списано отложенное налоговое обязательство

Ликвидационное оценочное обязательство в себестоимости активов

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете **при одновременном выполнении следующих условий** (п. 5 ПБУ 8/2010):

1. У организации существует **обязанность**, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, **исполнения которой невозможно избежать** (например, *утилизация запасов по Распоряжению Правительства РФ от 25.07.2017 г. № 1589-р «Перечень видов отходов производства и потребления, в состав которых входят полезные компоненты, захоронение которых запрещается»*).
2. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства (т.е. будущий расход), **вероятен** (п. 5 ПБУ 8/2010).
3. Сумма возможного расхода **может быть обоснованно оценена**.

В учете ликвидационного оценочного обязательства выделяются три этапа:

1. Признание оценочного обязательства в момент формирования фактической себестоимости актива.
2. Ежегодная корректировка обязательства в связи с приближением сроков его исполнения.
3. Списание оценочного обязательства в момент его исполнения

ПРИМЕР

Оценка себестоимости запасов с учетом ликвидационного оценочного обязательства

Для окрашивания изготавливаемой продукции организация 31.12.2021 приобрела 20 000 литров краски по 60 руб. за литр, включая НДС. Для хранения приобретенной краски используется принадлежащая организации цистерна. Краска будет использоваться 2 года, а затем данный вид продукции снимается с производства.

После завершения выпуска данного вида продукции (и, соответственно, использования краски), цистерна будет сдана в аренду, о чем подписан предварительный договор. Перед сдачей в аренду цистерну необходимо отмыть. За невыполнение условий предварительного договора установлен штраф в сумме 70 тыс.руб.

Ориентировочно сумма затрат на отмывку цистерны в декабре 2023 г. составит от 80 000 руб. до 100 000 руб. (без учета НДС).

Оценочное обязательство принимается в сумме 90 000 руб.

Ставка дисконтирования (размер процентов по аналогичному кредиту) = 15% годовых.

1. Создание оценочного обязательства. 31.12.2021г.

Приобретена партия краски $60 \times 20\,000 = 1\,200\,000$ руб., в т.ч. НДС 200 000 руб.

- Д 10 К 60 1 000 000 руб. — начислено за приобретение партии краски
Д 19 К 60 200 000 руб. — начислен НДС за приобретение партии краски

2. Дисконтированная сумма оценочного обязательства = $90\,000 \text{ руб.} / (1 + 0,15)^2 = 68\,053 \text{ руб.}$

- Д 10 К 96 68 053 руб. — признано оценочное обязательство

3. Сформирован ОНА (обязательства и расходы в БУ признаются раньше, чем в НУ):

- Д 09 К 99 $68\,053 \times 20\% = 13\,610,6$ руб.

ПРИМЕР

Оценка себестоимости запасов с учетом ликвидационного оценочного обязательства

2. Корректировка оценочного обязательства (за счет дисконтирования)

31.12.2022г. Величина оценочного обязательства пересмотрена в связи с приближением срока его исполнения: $90\ 000\ \text{руб.} / (1 + 0,15)^1 = 78\ 261\ \text{руб.}$

Увеличение оценочного обязательства = $78\ 261 - 68\ 053 = 10\ 208\ \text{руб.}$

Д 91.2 К 96 10 208 руб. — признано увеличение оценочного обязательства

Д 09 К 99 10 208 x 20% = 2 041,6 руб. - увеличен ОНА

31.12.2023г. Величина оценочного обязательства доведена до номинальной в связи с наступлением срока его исполнения: $90\ 000 - 78\ 261 = 11\ 739\ \text{руб.}$

Д 91.2 К 96 11 739 руб. — признано увеличение оценочного обязательства

Д 09 К 99 11 739 x 20% = 2 347,8 руб. - увеличен ОНА

3. Списание оценочного обязательства

3 Цистерна освобождена и отмыта. Стоимость работ по её отмывке силами подрядчика составила (без учета НДС):

Вариант 1. 97 000 руб.

Д 96 К 60 90 000 руб. — списаны затраты на отмывку цистерны за счет оценочного об-ва

Д 91.2 К 60 7 000 руб. — превышение фактических затрат на отмывку цистерны над суммой признанного оценочного обязательства

Д 99 К 09 18 000 руб. - списан ОНА

Вариант 2. 85 000 руб.

Д 96 К 60 85 000 руб. — списаны затраты за счет оценочного обязательства

Д 96 К 91.1 5 000 руб. — отнесена на доходы неиспользованная сумма оценочного обязательства

Д 99 К 09 18 000 руб. - списан ОНА

Ликвидационное оценочное обязательство в оценке ОС

Оценочные обязательства по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда работников организации (п. 10 ФСБУ 26/2020, п. 23 ФСБУ 6/2020)

Создание оценочного обязательства при формировании капитальных вложений. При планируемом сроке погашения обязательства свыше 12 месяцев должна применяться его дисконтированная оценка

Ежегодная корректировка оценочного обязательства

Списание оценочного обязательства в момент его исполнения

Уточнение размера обязательства (изменение технологии, цен, СПИ объекта...)

Процентная составляющая (дисконтирование)

Д 08 К 96

Д 08 (01) К 96
или Д 96 К 08 (01)

Д 08 К 96 до
принятия ОС к учету

Д 91 К 96 после
принятия ОС к учету

Д 96 К 60

ПРИМЕР

Оценка капитальных вложений с учетом ликвидационного оценочного обязательства

В декабре 2022 года организация на арендованном у города участке земли возвела здание склада. Затраты на строительство склада составили 7 000 тыс. руб. (без учета НДС).

Согласно условиям договора аренды срок аренды земли составляет 8 лет. После окончания данного срока организация обязана демонтировать склад и восстановить участок земли.

На момент завершения строительства ориентировочная оценка расходов на демонтаж здания склада и восстановление участка = 950 тыс. руб.

Ставка дисконтирования для оценки ликвидационного обязательства принимается = 7 %.

1. Создание оценочного обязательства на дату завершения строительства (31.12.2022)

1) Дисконтированная сумма оценочного обязательства = $950\,000 / (1 + 0,07)^8 = 552\,909$ руб.

Д 08 К 96 552 909 руб. — признано ликвидационное оценочное обязательство

Д 01 К 08 7 552 909 руб. — принято в эксплуатацию здание склада

2) Сформирован ОНА (обязательство в БУ > НУ):

Д 09 К 99 $552\,909 \times 20\% = 110\,581,8$ руб.

2. Корректировка оценочного обязательства на 31.12.2023г.

1) Величина оценочного обязательства пересмотрена в связи с приближением срока его исполнения (процентная составляющая): $950\,000 \text{ руб.} / (1 + 0,07)^7 = 591\,612$ руб.

Увеличение оценочного обязательства за счет процентной составляющей первоначальной оценки = $591\,612 - 552\,909 = 38\,703$ руб.: **Д 91.2 К 96** 38 703 руб.

2) В связи с изменением цен на восстановительные работы оценка ожидаемых затрат увеличилась на 80 000 руб. С учетом дисконтирования оценочное обязательство увеличивается на 80 000 руб. / $(1 + 0,07)^7 = 49\,820$ руб.: **Д 01 К 96** 49 820 руб.

3) Доначислен ОНА **Д 09 К 99** $(38703 + 49\,820) \times 20\% = 17\,704,6$ руб.

Оценка активов при оплате на условиях отсрочки/рассрочки

Способ оплаты	ФСБУ 5/2019, ФСБУ 26/2020
При приобретении/создании актива на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период свыше 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией	Сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между этой суммой и номинальной величиной платежей учитывается на протяжении периода отсрочки/рассрочки как проценты (в соответствии с положениями ПБУ 15/2008).

В учетной политике для целей бухгалтерского учета и ЛНА подлежат раскрытию

- **период отсрочки (рассрочки) оплаты**, при наличии которого организация признает процентные расходы в случае установления продолжительности данного периода менее 12 месяцев;
- порядок определения величины **процентных расходов, возникающих при оплате на условиях отсрочки (рассрочки)** на период свыше 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, и отражения их в учете;
- **при упрощенном бухучете данные положения можно не применять** – нужно зафиксировать это в учетной политике

ПРИМЕР

Определение себестоимости запасов при их приобретении на условиях отсрочки

Организация приобрела материалы на сумму 18 млн.руб. (в т.ч. НДС 3 млн.руб.).

Договором предоставлена отсрочка платежа на 13 месяцев.

Без отсрочки данные материалы стоят 15,6 млн.руб. (в т.ч. НДС 2,6 млн. руб.).

При оприходовании материалов следует признать их фактическую себестоимость 13 млн. руб.

В качестве процентов за отсрочку платежа учитываются $15 - 13 = 2$ млн. руб.

При оприходовании:

Д 10 К 60 – **13 млн.руб.** – стоимость материалов при отсутствии отсрочки

Д 19 К 60 – 3 млн.руб. – учтен НДС по счету-фактуре поставщика

Д 68 К 19 – 3 млн.руб. – принят к вычету НДС (при выполнении условий НК РФ)

Д 20 К 10 – 13 млн.руб. - отпущены материалы в производство

В налоговом учете материалы учитываются по стоимости 15 млн. руб.

Оценка обязательства **НУ > БУ.**

При отпуске запасов в производство расход в НУ признается в большем размере, чем в БУ.

ВНР → ОНО Д 99 К 77 – 400 тыс.руб. ($2\ 000 \times 0,2 = 400$)

Через 13 месяцев (при оплате материалов):

Д 60 К 51 – 18 млн.руб. – оплачена договорная стоимость материалов

Д 91.2 К 60 – **2 млн.руб.** – учтены в расходах проценты за отсрочку платежа

Д 20 – К 60 - если материалы приобретены для создания инвестиционного актива

Д 77 К 99 – 400 тыс.руб. – списано ОНО

Оценка капитальных вложений при оплате на условиях отсрочки/рассрочки

Если узнать сумму, которые необходимо заплатить без предоставления рассрочки или отсрочки невозможно, то величину фактических затрат, **включаемых в сумму капитальных вложений**, следует рассчитать путем дисконтирования.

Дисконтированная сумма определяется путем дисконтирования номинальных платежей, установленных договором:

$$\begin{array}{l} \text{Дисконтированная} \\ \text{сумма} \\ \text{платежей} \end{array} = A_1/(1+R) + A_2/(1+R)^2 + \dots + A_N/(1+R)^N$$

где

R — ставка дисконтирования, отражающая изменение стоимости денег во времени,

A_N — номинальная сумма платежа в периоде N , установленная договором отсрочки (рассрочки),

$A_N / (1 + R)^N$ — дисконтированная сумма платежа в периоде N ,

N — количество периодов платежей в соответствии с условиями отсрочки (рассрочки).

Множитель $1 / (1 + R)^N$ уменьшается с ростом N , что отражает уменьшение стоимости денег со временем.

Порядок оценки активов при оплате неденежными средствами

Способ оплаты	Оценка фактических затрат
	ФСБУ 26/2020 (пункты 13, 14), ФСБУ 5/2019 (пункт 14)
Договор предусматривает оплату неденежными средствами	<p>Справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).</p> <p>При невозможности определить справедливую стоимость передаваемого имущества - справедливая стоимость приобретаемого имущества.</p> <p>При невозможности определить справедливую стоимость как передаваемого, так и приобретаемого имущества - балансовая стоимость передаваемых активов, работ, услуг.</p>

В учетной политике для целей бухгалтерского учета и ЛНА подлежит раскрытию порядок оценки активов при приобретении по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами:

- метод оценки справедливой стоимости
- применяемые источники информации
- при упрощенном бухучете можно не использовать оценку по справедливой стоимости, а применить сразу балансовую стоимость передаваемых активов.
Нужно зафиксировать данное положение в учетной политике

Справедливая стоимость: МСФО (IFRS) 13

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: "**справедливая стоимость**" - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе **обычной сделки** между участниками рынка на дату оценки

Справедливая стоимость – это не оценка, специфичная для компании, а оценка, основанная на допущениях участников рынка. Важно:

1. Справедливая стоимость – это **цена продажи актива**, а не его покупки.
2. Справедливая стоимость - это **рыночная котировка**. Необходимо **исключить всякую уникальность, связанную с конкретными условиями, в которых находится продавец**.
3. **Участники рынка – независимые**, желающие совершить сделку, осведомленные, имеющие доступ на рынок.
4. Предполагаемая **операция продажи** - «**обычная**» и не вынужденная.
5. Справедливая стоимость должна быть **привязана к дате измерения – дате оценки**.
6. Справедливая стоимость определяется с учетом **допущения о риске**.
7. Необходимо учитывать **характеристики конкретного актива или обязательства**, которые были бы учтены участниками рынка при определении цены на дату оценки, в т.ч.:
 - состояние и местонахождение актива;
 - ограничения на продажу или использование актива при наличии таковых.

IFRS 13 описывает следующие **методы оценки справедливой стоимости**:

- 1) **рыночный метод**, где используются цены и прочая уместная информация о сделке с идентичными или схожими активами, обязательствами;
- 2) **доходный метод**, где стоимость будущих потоков приводится к текущей стоимости;
- 3) **расходный метод**, где определяется сумма расходов, необходимых для замены актива с аналогичной производительностью (текущая восстановительная стоимость).

Порядок оценки безвозмездно полученных активов

Безвозмездно получать имущество стоимостью свыше 3 000 руб. от коммерческих организаций запрещено (кроме организаций-учредителей, если такая обязанность предусмотрена в уставе) (пп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ).

При безвозмездном получении имущества от НКО или физлица ограничения по стоимости подарка нет.

Ситуация	ФСБУ 26/2020, ФСБУ 5	Налоговый кодекс
<p>Безвозмездное поступление актива от акционеров, собственников участников, учредителей организации</p> <p>1) с долей в УК < 50%</p>	<p>Справедливая стоимость поступающих ОС. Стоимость актива формируется исходя из фактических затрат. Затраты признаются при уменьшении активов или возникновении обязательств. К обязательствам приравнивается</p>	<p>Безвозмездно полученное имущество оценивается в сумме дохода, признанного при его поступлении (п. 1 ст. 257), т.е. по рыночной стоимости, но не ниже остаточной стоимости у передающей стороны (п. 8 ст. 250).</p> <p>Возможна постоянная разница</p>
<p>2) с долей в УК ≥ 50% или независимо от размера доли – вклад в УК или в имущество</p>	<p><u>безвозмездное получение имущества от «связанных» лиц</u>: акционеров, собственников, участников, учредителей организации.</p>	<p>Доход не признается (пп.11 п. 1 ст. 251), разницы по доходам нет (в б/у К сч. 83). При этом первоначальная стоимость ОС = 0 (Письмо Минфина России от 14.05.2018 N 03-03-06/1/31986)</p> <p>Постоянная разница</p>

Первоначальная стоимость активов, выявленных при инвентаризации

ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020	Налоговый учет
<p>ФСБУ не содержат положений, регламентирующих оценку активов, выявленных при инвентаризации.</p> <p>Выявление в результате инвентаризации имущества не является фактом хозяйственной жизни. Данная информация свидетельствует об ошибке, заключающейся в неотражении в бухучете свершившихся ранее фактов.</p> <p>Выявленное в результате инвентаризации имущество должно отражаться по правилам ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете».</p>	<p>Первоначальная стоимость материалов и основных средств, выявленных в результате инвентаризации, определяется исходя из оценки дохода, отраженного при оприходовании (ст. 254, п. 1 ст. 257, п. 20 ст. 250 НК РФ), то есть по рыночной стоимости.</p>

Статья 250. Внереализационными доходами признаются, в частности, доходы:

20) в виде **стоимости излишков** материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены **в результате инвентаризации**;

Статья 274. Налоговая база.

5. Внереализационные доходы, полученные **в натуральной форме**, учитываются при определении налоговой базы исходя из **цены сделки с учетом положений ст. 105.3 НК РФ**.

Могут возникать

- **постоянные разницы при различной оценке активов**
- **временные разницы в связи с разным периодом признания доходов**

Оценка активов, выявленных при инвентаризации

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации»

Выявление в результате инвентаризации имущества, не учтенного в регистрах бухучета, **не является фактом хозяйственной жизни**. Данная информация **свидетельствует об ошибке**, заключающейся в неотражении свершившихся ранее фактов в бухгалтерском учете.

В этом случае **выявление имущества** должно отражаться **по правилам ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете»**.

- В случае **несущественности информации** о выявленном активе организация может учитывать последствия, **руководствуясь требованием рациональности**.
- В случае **существенности информации** о выявленном в результате инвентаризации активе, организация учитывает последствия такого выявления путем приведения данных бухгалтерского учета к виду, **как если бы соответствующие факты хозяйственной жизни были учтены надлежащим образом в тех периодах, когда они имели место**.
- В случае **невозможности восстановить информацию** о фактах, в результате которых должен был быть признан обнаруженный актив, организация **может основываться на косвенных данных, исходя из балансовой стоимости аналогичных активов**.
- Если **отсутствуют аналогичные активы**, организация может основывать восстановление учетных данных об обнаруженном активе на его **справедливой стоимости с учетом текущего состояния**. В этом случае справедливая стоимость выступает не в качестве оценки «безвозмездно полученного» актива, а в качестве единственного доступного источника информации о той стоимости, которую он имел бы при своевременном учете.

Оценка активов, выявленных при инвентаризации

Проект ФСБУ «Инвентаризация»

27. Результаты инвентаризации регистрируются в бухгалтерском учете в следующей оценке:

а) **активы, оказавшиеся в излишке, - по справедливой стоимости.** Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

В случае **если причиной возникновения излишка является ошибка в бухгалтерском учете**, активы, оказавшиеся в излишке, регистрируются в бухгалтерском учете **в сумме фактических затрат на приобретение, создание таких активов;**

б) недостающие объекты активов и объекты активов, оказавшиеся испорченными, – по балансовой стоимости, определяемой в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета соответствующих видов активов.

29. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы допускается в исключительных случаях за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении активов одного и того же наименования и в тождественных количествах.



Исправление ошибок в бухгалтерском учете после утверждения годовой отчетности

Характер ошибок	Порядок и период исправления ошибок
Существенные ошибки прошлого года, выявленные после утверждения годовой отчетности	Ошибки исправляются <u>в периоде обнаружения</u> : 1) в учете – исправительными записями по соответствующим счетам в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»; 2) в отчетности – путем ретроспективного пересчета показателей бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность за предшествующий пересмотру период замене и повторному представлению пользователям не подлежит
Не существенные ошибки прошлого года, выявленные после утверждения годовой отчетности	Вносятся исправительные записи по соответствующим счетам в месяце обнаружения в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» без ретроспективного пересчета отчетности

***Последующая оценка
основных средств***



Последующая оценка основных средств

Порядок последующей оценки основных средств

По первоначальной стоимости:
стоимость объекта и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением

- улучшения или восстановления объекта
- корректировки ликвидационного оценочного обязательства

По переоцененной стоимости:
стоимость объекта регулярно переоценивается так, чтобы не отличалась существенно от справедливой стоимости

Порядок переоценки
**инвестиционной
недвижимости**

Порядок
переоценки
прочих ОС

В учетной политике указывается:

- Порядок последующей оценки основных средств (проводится ли переоценка)
- Группы переоцениваемых ОС
- Периодичность переоценки для каждой группы ОС
- Способ пересчета стоимости для каждой группы основных средств:
 - пропорциональный пересчет (брутто-оценка)
 - способ обнуления информации (нетто-оценка)
- Порядок списания накопленной дооценки (единый порядок для всех основных средств):
 - единовременно при списании объекта, по которому накоплена дооценка;
 - по мере начисления амортизации по объекту.

Порядок переоценки инвестиционной недвижимости

Характеристики	ФСБУ 6/2020, пункт 21
Обязательность переоценки	Организация, принявшая решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, должна применять этот способ оценки для <u>всех объектов инвестиционной недвижимости</u>
Периодичность и дата проведения переоценки	Переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату
Способ переоценки	Конкретный способ переоценки инвестиционной недвижимости не установлен . Первоначальная стоимость объекта (в том числе ранее переоцененная) пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости
Отражение в учете результатов переоценки	Дооценка или уценка объекта инвестиционной недвижимости включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода или расхода периода , в котором проведена переоценка

По инвестиционной недвижимости, оцениваемой по переоцененной стоимости, амортизация не начисляется

В случае **изменения назначения** оцениваемого по переоцененной стоимости объекта недвижимости таким образом, что этот объект **перестает или начинает относиться к инвестиционной недвижимости**, балансовая стоимость такого объекта на дату изменения его назначения **считается его первоначальной стоимостью**.

Элементы амортизации (ФСБУ 6/2020)

При признании в бухгалтерском учете объекта основных средств по нему определяются элементы амортизации

Срок полезного использования - период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды организации. Для отдельных объектов СПИ определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое ожидается от его использования.

Ликвидационная стоимость - величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (в состоянии, характерном для конца срока применения) после вычета предполагаемых затрат на выбытие

Способ начисления амортизации

Все элементы амортизации подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта и при необходимости могут быть изменены:

- в конце каждого отчетного года,
- при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации.

Срок полезного использования и ликвидационная стоимость – оценочные значения. При их изменении корректировки относятся перспективно на П/У (п. 4 ПБУ 21/2008).

Способ начисления амортизации – элемент учетной политики. Изменение отражается ретроспективно (кроме организаций с упрощенным бухучетом, ПБУ 1/2008)

Определение срока полезного использования основных средств

ФСБУ 6/2020	Налоговый кодекс
<p>Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта ОС приносит экономические выгоды (доход) организации.</p> <p>Определение срока полезного использования объекта ОС производится исходя из:</p>	<p>Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.</p>
<p>ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;</p>	<p>2. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком</p>
<p>ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;</p>	<p>самостоятельно на дату ввода объекта в эксплуатацию в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ (п. 1 ст. 258).</p>
<p>нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации</p>	<p>Классификация ОС, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством РФ (п. 4 ст.258)</p>
<p>ожидаемого морального устаревания, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств</p>	<p>3. Для ОС, не указанных в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей (п. 6 ст. 258).</p>
<p>планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения</p>	

Вероятна временная разница

Ликвидационная стоимость основных средств

Ликвидационная стоимость признается равной нулю, если (п. 31 ФСБУ 6/2020):

- **не ожидаются поступления** от выбытия объекта в конце срока полезного использования;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта **не является существенной**;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта **не может быть определена**.

Все эти основания носят оценочный характер - профессиональное суждение

Основные проблемы оценки ликвидационной стоимости:

- **критерии существенности** для оценки / не оценки ликвидационной стоимости;
- **отсутствие методологии и компетенций** при оценке ликвидационной стоимости
- **применение и защита профессионального суждения** в спорах с налоговым органом при применении нулевой ликвидационной стоимости по объектам недвижимости

ФСБУ 6/2020 не ограничивает способы определения ликвидационной стоимости. Выбранный способ должен обеспечивать выполнение требований Закона о бухучете, ПБУ 1/2008 и самого стандарта. *Письма Минфина России от 05.04.2022 N 07-01-09/28453, от 15.02.2022 N 07-01-10/1029*



Ликвидационную стоимость **необходимо оценивать только** если у организации есть существенные, типичные и экономически выгодные операции по выбытию объектов ОС (**бизнес-модель ликвидации**)

Способы начисления амортизации

Способы начисления амортизации в бухучете

Если СПИ определяется периодом

Линейный способ

Стоимость объекта погашается равномерно в течение СПИ :
 $A_o = (Сбал. - Сликв.) / СПИ_{ост.}$
 $= (Сперв. - \sum A_o - Обесц. - Сликв.) / СПИ_{ост.}$

Способ уменьшаемого остатка

Организация **самостоятельно определяет формулу расчета**, обеспечивающую систематическое уменьшение суммы амортизации по мере истечения СПИ

При СПИ исходя из кол-ва продукции в натуральном выражении

Списание стоимости пропорционально объему продукции (работ)

$A_o = (Сбал. - Сликв.) \times (Кол-во \text{ продукции в отчетном периоде в натуральном выражении}) / СПИ_{ост.}$

В учетной политике и локальных нормативных актах подлежит раскрытию

- **Способ начисления амортизации** по группам основных средств
- При выборе способа уменьшаемого остатка - формула расчета.

ПРИМЕР

Начисление амортизации линейным способом

Организация приобрела оборудование за 1 000 тыс. руб. (без учета НДС).

Ожидаемый период эксплуатации объекта 5 лет.

После окончания срока полезного использования планируется разобрать данное оборудование на отдельные компоненты и продать их в качестве запасных частей.

Предполагаемая стоимость продажи запасных частей - 130 тыс. руб., предполагаемые расходы на демонтаж оборудования - 30 тыс. руб.

Расчет

Первоначальная стоимость оборудования = 1 000 000 руб.

Ликвидационная стоимость оборудования = 130 000 – 30 000 = 100 000 руб.

Амортизируемая стоимость объекта = 1 000 000 - 100 000 = 900 000 руб.

$A_0 = (\text{Сбал.} - \text{Сликв.}) / \text{СПИост.}$

Год	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года, тыс. руб.	Сумма амортизации за год, тыс. руб.	Оставшийся СПИ, Кол-во лет
1	1000	180	5
2	820	180	4
3	640	180	3
4	460	180	2
5	280	180	1
	100		
	Ликвидационная стоимость		

Приостановка начисления амортизации основных средств

ФСБУ 6/2020, п. 30	п. 3 ст. 256 НК РФ
<p>Начисление амортизации по основным средствам приостанавливается, если ликвидационная стоимость объекта основных средств становится равной или превышает его балансовую стоимость.</p> <p>Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта основных средств становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется</p>	<p>Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:</p> <ul style="list-style-type: none">• переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;• находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, <u>за исключением случаев</u>, если основные средства в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода

Временная разница

Проверка активов на обесценение



МСФО (IAS) 36:

Актив не должен отражаться по стоимости, превышающей сумму, которая может быть получена:

- *либо* при его реализации,
- *либо* от его использования в будущем.

Изменение балансовой стоимости вследствие обесценения необходимо учитывать в порядке, предусмотренном **МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»**.

В соответствии с п. 60 МСФО (IAS) 36 убыток от обесценения признается в составе прибыли или убытка или уменьшает резерв по переоценке, если актив учитывается по переоцененной стоимости.

Для проверки на обесценение **нужно сформировать комиссию**. По итогам проверки составляется **акт об обесценении активов**.

В учетной политике организации необходимо зафиксировать периодичность проверки активов на обесценение:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности
- перед составлением промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности.

При упрощенном бухгалтерском учете проверку на обесценение активов можно не проводить. Отказ от проверки на обесценение необходимо отразить в учетной политике

Индикаторы обесценения: МСФО (IAS) 36

МСФО (IAS) 36 требует проверки только в том случае, когда существуют признаки того, что имело место обесценение.

Индикаторы обесценения

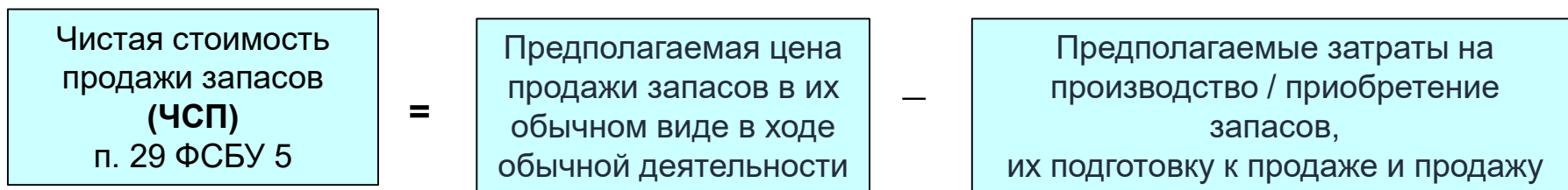
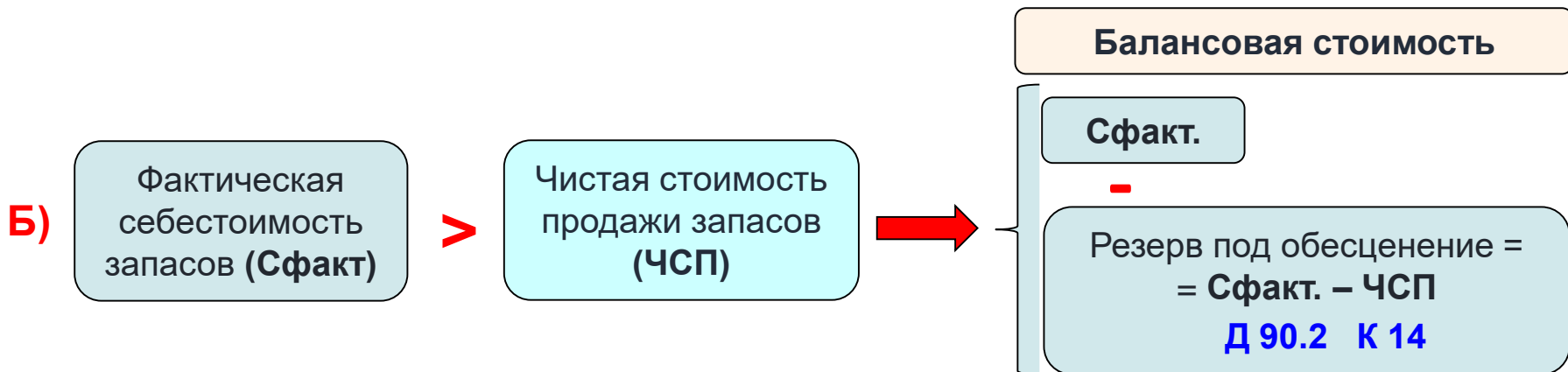
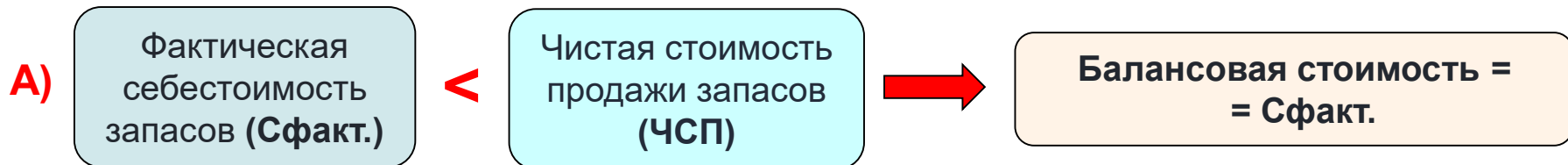
Внешние индикаторы

- Рыночная стоимость актива снизилась значительно больше, чем ожидалось при обычном использовании.
- Значительные изменения технических, рыночных, экономических или правовых условий, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.
- Повысились рыночные процентные ставки (следовательно, повысилась ставка дисконтирования при расчете ценности использования)
- Балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает рыночную капитализацию

Внутренние индикаторы

- Признаки морального устаревания или физической порчи актива.
- Произошли или произойдут в ближайшем будущем изменения, имеющие неблагоприятные последствия для актива:
 - простой;
 - планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив;
 - планы по выбытию актива ранее запланированной даты;
 - реклассификация срока службы актива
- Показатели внутренней отчетности указывают на снижение экономической эффективности актива

Последующая оценка запасов. Резерв под обесценение



В) Если чистая стоимость продажи обесценившихся запасов выросла, их балансовая стоимость увеличивается до чистой стоимости продажи путем **восстановления резерва (но не выше их фактической себестоимости): Д 90.2 К 14 сторно**

Порядок оценки чистой цены продажи: ФСБУ 5/2019 и МСФО

Порядок определения **предполагаемой цены продажи** запасов **ФСБУ 5/2019 не установлен**. Поэтому следует руководствоваться порядком, установленным по данному вопросу в **МСФО (IAS 2 «Запасы»)**.

Данный порядок закрепляется в **учетной политике** (п. 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

IAS 2 «Запасы»

30. **Расчетные оценки чистой цены продажи** основываются на **наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов**, на момент выполнения таких оценок.

31. Расчетные оценки чистой цены продажи также **учитывают предназначение имеющегося запаса**. Чистая цена продажи того объема запасов, который предназначен для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по твердым ценам, определяется на основе цены, указанной в этих договорах.

Если объем запасов, предназначенный для выполнения договоров на продажу, меньше общего объема соответствующих запасов, то чистая цена продажи излишка определяется на основе общих продажных цен.

Из превышения объемов запасов по договорам на продажу товаров по твердым ценам над объемом имеющихся запасов или из договоров на покупку запасов по твердым ценам могут возникнуть оценочные резервы.

Отражение в учете резерва под обесценение запасов: вопросы учетной политики

Создание резерва под снижение стоимости сырья признается **изменением оценочного значения** (п. 2 ПБУ 21/2008).

Изменения оценочного значения отражаются в бухгалтерском учете **перспективно** (путем включения в доходы или расходы) (п. 3, 4 ПБУ 21/2008).

➤ Отражение в бухучете создания резерва под обесценение:

- в соответствии с **ПБУ 10/99** при создании резерва под снижение стоимости запасов признается **прочий расход, т.е. используется счет 91** (п. 11, 16 ПБУ 10/99),
- на основании **ФСБУ 5/2019** при создании резерва признается **расход периода** (п. 30 ФСБУ 5/2020), то есть может применяться **счет 90 или 91**.

➤ Отражение в бухучете восстановления резерва под обесценение

Если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, повышается, их балансовая стоимость увеличивается до чистой стоимости продажи **путем восстановления ранее созданного резерва** (но не выше их фактической себестоимости) (п. 30 ФСБУ 5/2019).

Величина восстановления резерва под обесценение запасов **относится**:

- **на прочие доходы** (п. 7 ПБУ 9/99)
- **на уменьшение суммы расходов**, признанных в этом же периоде в соответствии с пп. «а» п. 43» (п. 31 ФСБУ 5/2019). Пп. «а» п. 43 ФСБУ – «расход периода, в котором признана выручка от продажи этих запасов»). Т.е. сумму восстановления резерва, созданного в отношении товаров, нужно отнести не на прочие доходы, а на уменьшение себестоимости продажи этих товаров.

В январе 2022г. торговая компания приобрела для перепродажи 100 фотоаппаратов модели «А» по цене 48 000 руб. (включая НДС 8 000 руб.).

За 2022 г. продано 70 фотоаппаратов.

По данным за отчетный год расходы на продажу одного фотоаппарата = 5 000 руб.

В связи с выходом новой модели «Б» в декабре 2022 г. рыночная цена модели «А» снизилась до 36 000 руб. (включая НДС 6 000 руб.)

На 31.12.2022г. чистая стоимость продажи модели «А»:

30 000 руб. - 5 000 руб. = 25 000 руб.

На 31.12.2022г. создается резерв под обесценение:

- на один фотоаппарат = 40 000 руб. - 25 000 руб. = 15 000 руб.
- на запасы товара на 31.12.2021г. = 15 000 x (100 – 70) = 450 000 руб.

Д 90.2 К 14 450 000 руб.

На 01.01.2023г. остатки на счетах:

Д счета 41 40 000 x 30 = 1 200 000 руб.

К счета 14 450 000 руб.

**Балансовая стоимость запасов модели «А» на 01.01.2023г. =
= 1 200 000 руб. – 450 000 руб. = 750 000 руб.**

Порядок оценки чистой стоимости продажи запасов, отличных от готовой продукции и товаров

ФСБУ 5/2019.

29... За чистую стоимость продажи запасов, **отличных от готовой продукции, товаров**, принимается величина, равная приходящейся на данные запасы **доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги**, в производстве которых используются указанные запасы.

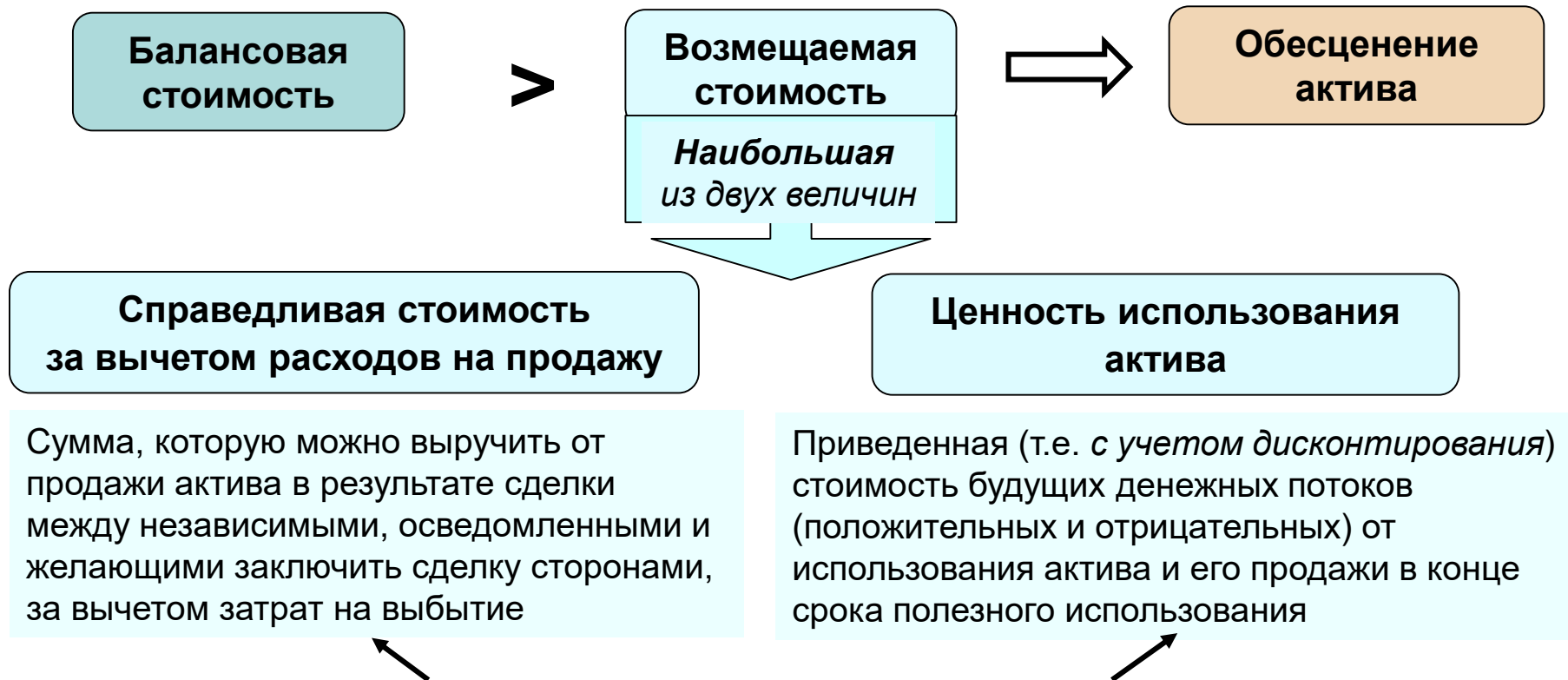
Если определить данную величину затруднительно, за чистую стоимость продажи запасов можно принять **возможную цену приобретения аналогичных запасов** на отчетную дату.

По покупному сырью и материалам обычно проще применить оценку возможной цены приобретения аналогичных запасов.

Методику оценки чистой стоимости продажи по отдельным видам запасов с обоснованием «затруднительности» обычного подхода оценки целесообразно утвердить **отдельным ЛНА.**

Обесценение капвложений и ОС: МСФО (IAS) 36

Балансовая стоимость активов не должна превышать их возмещаемую стоимость



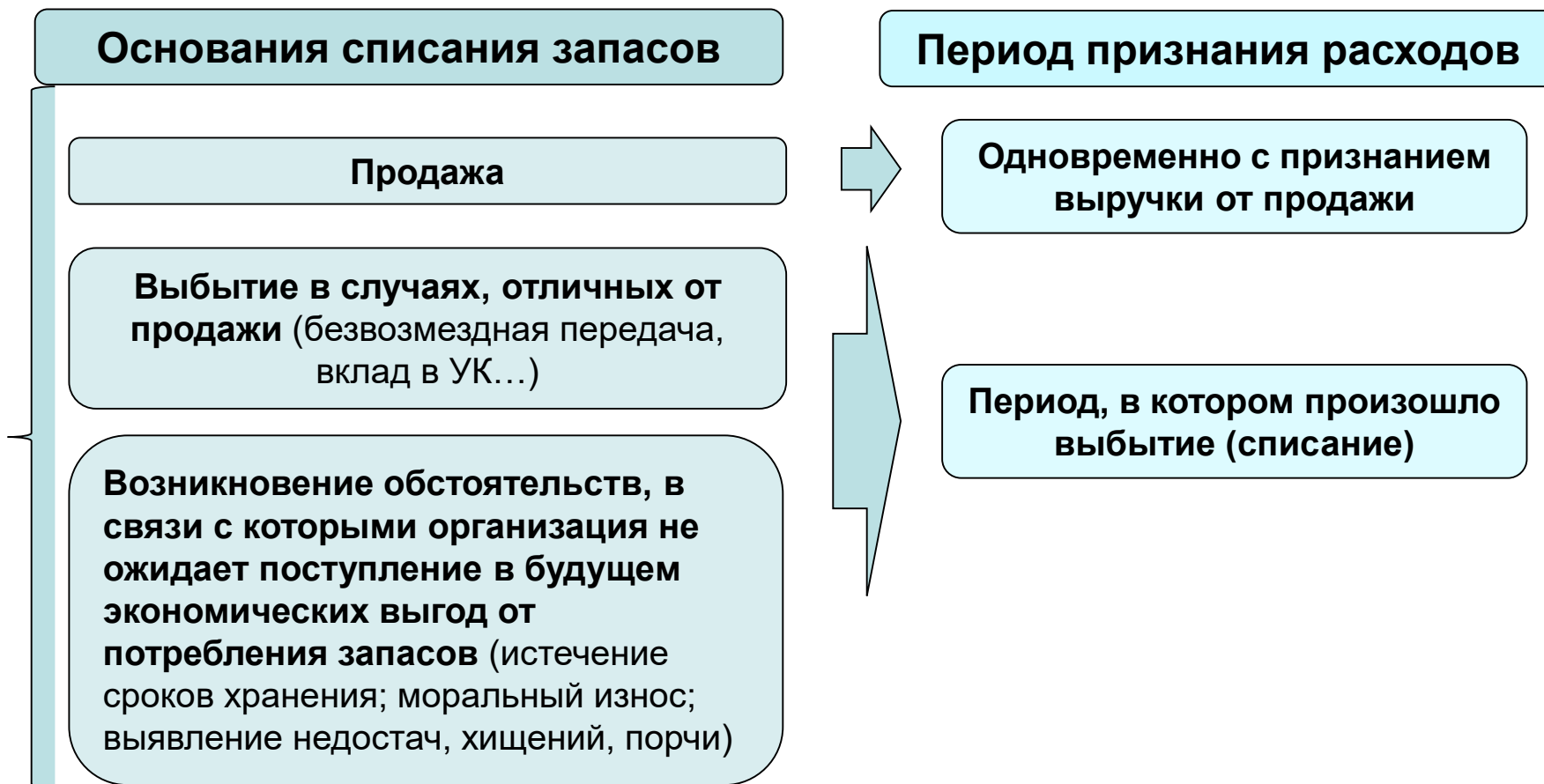
Если любая из этих величин больше балансовой стоимости, то актив не обесценился

В учетной политике и локальных нормативных актах подлежат раскрытию

- Периодичность проверки на обесценение
- Факторы, свидетельствующие об обесценении
- Порядок определения **ценности использования** по группам основных средств

Выбытие активов или изменение их классификации

Выбытие запасов: порядок признания расходов



Расходы от выбытия запасов в связи с продажей и в остальных ситуациях необходимо учитывать отдельно.

Операции, приводящие к **изменению вида запасов** (отпуск в производство, выпуск продукции, отгрузка ГП и товаров покупателю до признания выручки), **не являются основанием прекращения признания запасов активами** (п. 42 ФСБУ-5)

Способы оценки запасов при отпуске в производство, выбытии и списании

Способы оценки запасов (вариант учетной политики)

По себестоимости каждой единицы

По средней себестоимости

По себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО)

Порядок расчета

$$\text{Сср.} = (\text{Сн} + \text{Споступ.}) : (\text{Nн} + \text{N поступ.})$$

Способы расчета средней себестоимости (установить в ЛНА):

- 1) через равные интервалы времени (месяц или иной период)
- 2) по мере поступления каждой новой партии запасов.

Запасы используются (списываются) в последовательности их поступления

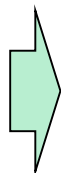
Для расчета себестоимости запасов, имеющих **сходные свойства и характер** использования, должен применяться **один и тот же способ расчета себестоимости** (п. 37).

Себестоимость запасов, которые **не могут обычным образом заменять друг друга**, а также запасов, учитываемых в специальном порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни), рассчитывается в **отношении каждой единицы учета запасов** (п. 38).

Основания для списания основных средств

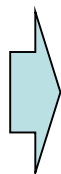
Основание для списания основных средств

Изменение квалификации актива в связи с решением о его продаже



Признание долгосрочного актива к продаже

Выбытие основного средства

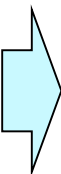


Продажа

Выбытие в случаях, отличных от продажи
(безвозмездная передача, вклад в УК, передача в финансовую аренду, передача в НКО...)

Физическое выбытие объекта в связи с его утратой, пожаром, аварией и др. чрезвычайными ситуациями

Списание основного средства в связи с невозможностью использования



Физический или моральный износ при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования

Истечение нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации

Прекращение деятельности, в которой использовался объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности

Варианты перехода к ФСБУ 6/2020

Возможные варианты перехода к ФСБУ 6/2020

Организации с упрощенными способами бухучета

Все прочие организации

Перспективно

Ретроспективно

Применять новые правила только в отношении фактов хоз. жизни, возникших после начала применения ФСБУ 6/2020

Пересчитать показатели бухгалтерской отчетности прошлых лет, как если бы новый порядок учета применялся с момента возникновения затрагиваемых фактов хозяйственной жизни

Перспективно, с единовременной корректировкой балансовой стоимости объектов:

- исключаемых из ОС;
- вводимых в состав ОС в связи с новой квалификацией;
- действующих

Организация **раскрывает выбранный способ отражения последствий изменения учетной политики в первой бухгалтерской отчетности**, составленной с применением ФСБУ 6/2020.

Переход к применению ФСБУ 6/2020: изменение классификации активов

Изменение классификации активов

Объекты, исключаемые из
состава основных средств

Объекты, вводимые в
состав основных средств
из других активов

Ситуация 1.
Изменение
классификации

Ситуация 2.
Не соответствие
стоимостному критерию

Формируется
первоначальная
стоимость
нового актива

Балансовая
стоимость
списывается на
нераспределенную
прибыль

Формируется
балансовая стоимость
основного средства исходя
из балансовой стоимости
актива, квалификация
которого меняется

Переход на ФСБУ 6/2020: исключение объекта из состава ОС в связи с переклассификацией

По объектам, исключаемым из состава основных средств в соответствии с правилами ФСБУ:

Ситуация 1. В случае переклассификации объекта в другой вид активов его балансовая стоимость формирует стоимость нового актива

Пример.

Спецоснастку, используемую при строительстве здания в течение 20 месяцев, учитывали как основное средство. Первоначальная стоимость спецоснастки 60 тыс. руб., на 31.12.2021г. начислена амортизация в сумме 45 тыс. руб.

Однако данная спецоснастка хотя и используются дольше 12 месяцев, но в рамках одного операционного цикла. Следовательно, соответствует определению запасов по ФСБУ 5 / 2019.

Необходимо перевести данный актив в состав запасов. В межотчетную дату:

1) списание первоначальной стоимости ОС

Д 01 субсчет «Выбытие ОС» К 01 «ОС» 60 000 руб.

2) списание начисленной амортизации

Д 02 К 01 субсчет «Выбытие ОС» 45 000 руб.

3) списание основного средства по остаточной стоимости и оприходование запасов

Д 10 К 01 субсчет «Выбытие ОС» 15 000 руб.

Переход на ФСБУ 6/2020: ввод объектов в состав основных средств из запасов

По объектам, вводимым в состав ОС, в межотчетную дату формируется балансовая стоимость, исходя из стоимости актива, квалификация которого меняется.

Спецодежду (защитный костюм) до 31.12.2021г. правомерно учитывали как МПЗ.

Но она используются более 12 месяцев и в рамках нескольких операционных циклов.

Необходимо **перевести данный вид спецодежды в состав основных средств.**

Пример 1. До 31.12.2021г. применялось ежемесячное линейное списание стоимости спецодежды.

Учет спецодежды в эксплуатации по первоначальной стоимости ведется на сч. 012.

На 31.12.2021 г. остатки по счетам:

Д 10.11 «Спецодежда в эксплуатации» 15 000= не погашенная стоимость защитного костюма.

Д 012 35 000= первоначальная стоимость защитного костюма.

В межотчетную дату (между 31.12.2021 и 01.01.2022):

К 012 35 000= списан защитный костюм с забалансового учета

Д 01 К 10.11 15 000= списана остаточная стоимость СИЗ в связи с изменением квалификации

Д 01 К 02 20 000= учтена сумма начисленной амортизации (35 000 - 15 000 = 20 000)

Пример 2. Стоимость приобретенной в 2020 году спецодежды была единовременно списана на расходы при отпуске в эксплуатацию. Учет спецодежды в эксплуатации ведется на счете 012.

На 31.12.2021 г. остатки по счетам: Д 012 8 000= первоначальная стоимость спецодежды.

В межотчетную дату:

К 012 8 000= списан защитный костюм с забалансового учета

Д 01 К 02 8 000= спецодежда признана в составе основных средств.

Остаточная стоимость СИЗ = 0. Но защитный костюм остается на балансе до истечения СПИ.

Переход на ФСБУ 6/2020: исключение объекта из состава ОС по стоимостному лимиту

Ситуация 2. В случае исключения объекта из состава основных средств в ситуации, не связанной с переклассификацией в другой вид активов, балансовая стоимость объекта списывается на нераспределенную прибыль прошлых лет.

Пример 1. Организация приобрела в декабре 2020 года компьютер первоначальной стоимостью 80 тыс.руб. Установлен срок полезного использования 4 года.

В бухучете на 31.12.2021г. начислена амортизация 20 тыс.руб.

В налоговом учете стоимость компьютера полностью списана на расходы в декабре 2020г.

При переходе с 2022 года на ФСБУ 6 / 2020 организация установила стоимостной лимит для вычислительной и оргтехники управленческого назначения в размере 100 тыс. руб.

1. Поскольку первоначальная стоимость компьютера меньше лимита для основных средств, его остаточная стоимость списывается на расходы:

Д 84 К 01 «ОС» - 80 000= списана первоначальная стоимость ОС

Д 02 **К 84** - 20 000= списана начисленная амортизация

2. В декабре 2020г. была сделана проводка по формированию ОНО:

Д 68 (99) К 77 80 000 x 0,2 = 16 000 руб.

В декабре 2021г. списано ОНО исходя из начисленной амортизации:

Д 77 К 68 (99) 20 000 x 0,2 = 4 000 руб.

3. В межотчетную дату (31.12.2021 – 01.01.2022) списана оставшаяся часть ОНО:

Д 77 **К 84** 60 000 x 0,2 = 12 000 руб.

Переход на ФСБУ 6/2020: исключение объекта из состава ОС по стоимостному лимиту

Ситуация 2. В случае исключения объекта из состава основных средств в ситуации, не связанной с переклассификацией в другой вид активов, балансовая стоимость объекта списывается на нераспределенную прибыль прошлых лет.

Пример 2. Организация приобрела в декабре 2020 г. компьютер первоначальной стоимостью 80 тыс.руб. В бухучете установлен срок полезного использования 4 года, на 31.12.2021г. начислена амортизация 20 тыс.руб.

В налоговом учете компьютер признан в составе материальных расходов. При этом в соответствии со статьей 254 НК установлен порядок равномерного списания данных материальных расходов в расчете на 4 года.

При переходе с 2022г. на ФСБУ 6 / 2020 организация установила стоимостной лимит для вычислительной и оргтехники управленческого назначения в размере 100 тыс. руб.

1. Поскольку первоначальная стоимость компьютера меньше лимита для основных средств, его остаточная стоимость списывается на расходы:

Д 84 К 01 «ОС» - 80 000= списана первоначальная стоимость ОС

Д 02 **К 84** - 20 000= списана начисленная амортизация

2. В налоговом учете на 31.12.2021 остаток не учтенных материальных расходов составляет 80 тыс. руб. Изменить порядок списания материальных расходов нельзя, это не предусмотрено статьей 254 НК РФ. Однако организация вправе в соответствии со статьей 54 НК **«провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога»**.

Поэтому если в периоде приобретения компьютера или в последующих периодах до перехода на ФСБУ 6/2020 у организации была налоговая прибыль, списать не учтенные ранее расходы можно в момент «обнаружения искажения».

Переход к применению ФСБУ 6/2020: корректировка балансовой стоимости ОС

Проверка и корректировка балансовой стоимости объектов, остающихся в составе основных средств

Этап 1. Выделяются основные средства, по которым амортизация не начисляется. В дальнейших действиях данные ОС не рассматриваются

Этап 2. По амортизируемым ОС **оценивается ликвидационная стоимость.** В случае отсутствия возможности ее надежной оценки или при ее незначительности ликвидационная стоимость признается = 0

Этап 3. Оценивается **оставшийся срок полезного использования** объектов с учетом критериев, установленных ФСБУ 6/2020 (в том числе, морального старения, планов модернизации и т.п.).

Этап 4. По объектам, в отношении которых установлена ненулевая ликвидационная стоимость и/или изменился срок полезного использования, проводится **единовременная корректировка балансовой стоимости**

Этап 5. При оценке объектов на основе переоцененной стоимости **корректируется сумма переоценки.** Накопленная дооценка относится на добавочный капитал

В каких случаях следует провести единовременную корректировку балансовой стоимости объектов

Величину накопленной амортизации по объекту ОС необходимо пересчитывать только в случае, если организация:

- Или изменила срок полезного использования;
- Или/и установила ликвидационную стоимость.

Для обеспечения достоверности СПИ и ликвидационная стоимость должны устанавливаться с учетом профессионального суждения компетентных специалистов.

Порядок получения и оформления профессионального суждения специалистов в отношении ликвидационной стоимости объектов и оставшегося срока их полезного использования должен быть установлен в ЛНА организации.

При этом следует учесть **требование рациональности**: ведение бухучета исходя из:

- условий хозяйствования;
- величины организации;
- соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухучета и полезности (ценности) этой информации (п. 6 ПБУ 1/2008).

Поэтому

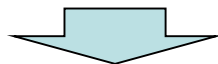
- если достоверно оценить изменение срока полезного использования невозможно,
- если достоверно оценить ликвидационную стоимость невозможно,
- если ожидаемая ликвидационная стоимость незначительна,
- если пересчет накопленной амортизации по объектам основных средств, потребует существенных затрат, и при этом отчетность существенно не изменится,

от пересчета можно отказаться, раскрыв данную информацию в отчетности за тот год, начиная с которого применяется ФСБУ 6/2020.

Переход к применению ФСБУ 6/2020: единовременная корректировка балансовой стоимости объектов

Единовременная корректировка балансовой стоимости ОС

Корректировка требуется только по объектам, у которых **меняется СПИ и/или Сликв. ≠ 0**



1. Пересчитывается накопленная амортизация по правилам ФСБУ 6/2020:

$$A\Sigma_{\text{скорр.}} = (\text{Сперв.} - \text{Сликв.}) \times \text{СПИ}_{\text{исп.}} : (\text{СПИ}_{\text{исп.}} + \text{СПИ}_{\text{ост.}})$$

2. Определяется балансовая стоимость объекта на дату начала применения ФСБУ:

$$\text{Сбал.}_{\text{скорр.}} = \text{Сперв.} - A\Sigma_{\text{скорр.}}$$

3. Рассчитывается изменение балансовой стоимости:

$$\Delta \text{Сбал.} = \text{Сбал.}_{\text{исх.}} - \text{Сбал.}_{\text{скорр.}}$$

4. Изменение балансовой стоимости относится на нераспределенную прибыль

Д 84 К 02 *или* Д 02 К 84

При оценке объектов на основе переоцененной стоимости **корректируется сумма переоценки**. Накопленная дооценка относится на добавочный капитал

Д 01 К 83 Д 83 К 02

Переход на ФСБУ 6/2020: единовременная корректировка балансовой стоимости объектов

Пример.

В декабре 2018 года в механосборочном цехе был введен в эксплуатацию токарный станок первоначальной стоимостью 1 400 тыс. руб.

При плановом сроке полезного использования 7 лет (по Классификатору – 5-ая амортизационная группа) и линейном методе амортизации на 31.12.2021г. (за 36 месяцев) начислена амортизация в сумме 600 тыс.руб., балансовая стоимость составляет 800 тыс.руб.

Ожидаемая ликвидационная стоимость станка - 150 тыс. руб.

В соответствии с планом модернизации производства намечается заменить в январе 2024 года данный токарный станок на оборудование с ЧПУ (т. е. оставшийся СПИ = 24 месяца).

При переходе с 01.01.2022г. к ФСБУ 6/2020:

1) Рассчитывается накопленная амортизация исходя из первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего (СПИисп.) и оставшегося (СПИост.) срока полезного использования:

$$\begin{aligned} A_{\Sigma \text{скорр.}} &= (\text{Сперв.} - \text{Сликв.}) \times T_{\text{исп.}} / (\text{СПИисп.} + \text{СПИост.}) = \\ &= (1\,600\,000 \text{т.р.} - 150\,000 \text{т.р.}) \times 36 \text{ мес.} / (36 \text{мес.} + 24 \text{мес.}) = 870 \text{ тыс.руб.} \end{aligned}$$

2) Рассчитывается изменение балансовой стоимости

$$\Delta \text{Сбал.} = \text{Сбал.исх.} - \text{Сбал.скорр.} = 800 \text{т.р.} - (1\,400 \text{т.р.} - 870 \text{т.р.}) = 800 - 530 = 270 \text{ тыс.руб.}$$

3) Изменение балансовой стоимости относится на нераспределенную прибыль:

$$\text{Д } 84 \quad \text{К } 02 \quad 270\,000 =$$

Может ли эксплуатируемый объект ОС иметь нулевую балансовую стоимость

Если объект полностью амортизирован, но продолжает эксплуатироваться, это означает, что

- 1) либо допущена **ошибка в установлении срока его полезного использования** исходя из положений ПБУ 6/2001. Ошибки исправляются по правилам ПБУ 22 /2010;
- 2) либо изменилось **оценочное значение срока полезного использования**.
- 3) либо своевременно **не пересмотрен срок полезного использования** в течение срока службы основного средства (например, не учтено увеличение СПИ в результате реконструкции объекта, которая классифицировалась как капитальный ремонт).

В случаях 2 и 3 восстанавливать амортизацию за прошедшие периоды не требуется, поскольку изменение оценочных значений отражается перспективно (п. 4 ПБУ 21/2008).

Но необходимо проанализировать сроки полезного использования по аналогичным несамортизированным объектам и при необходимости скорректировать его.

Исходя из принципа рациональности учета, нужно принять неизбежность единичных случаев неверного определения СПИ.

Однако при повторяемости и существенности ошибки необходимо предпринять меры по ее устранению.

Для обеспечения достоверности СПИ должен устанавливаться с учетом профессионального суждения компетентных специалистов.

**Аренда по
ФСБУ 25/2018**

В каких случаях ФСБУ 25/2018 невозможно применить

ФСБУ 25/2018 не применяется, если

- 1. Договор не отвечает признакам аренды с точки зрения бухгалтерского учета**
- 2. Невозможно определить срок аренды**
- 3. Невозможно определить суммы, подлежащие включению в состав арендных платежей**

ФСБУ 25/2018.

9. Срок аренды определяется исходя из условий, установленных договором, в т.ч.:

- сроков, установленных договором аренды;
- возможности изменять (продлевать или сокращать) установленные договором сроки;
- намерения сторон реализовать возможность изменить срок аренды.

Срок аренды может быть пересмотрен в случае изменения договора аренды. Возникшие в связи с этим корректировки отражают как **изменения оценочных значений**

При определении срока аренды для целей бухгалтерского учета **следует учитывать:**

- наличие достаточной уверенности в продлении или прекращении аренды,
- факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению экономического стимула для продления или прекращения аренды, в т.ч. **прошлую практику в отношении периода, в течение которого обычно используются определенные виды активов,**
- экономические причины такой практики.

Письма Минфина России от 04.10.2021 № 07-01-09/80036, от 07.12.2021 N 07-01-11/99521

По бессрчному договору или договору на неопределенный срок учитывается:

- 1) **минимальный срок, не обеспеченный защитой;**
- 2) **намерение** («достаточную уверенность») продолжать арендные отношения или прервать их с учетом как ожидаемых будущих событий, так и прошлой практики.

Состав арендных платежей для ФСБУ 25/2018

ФСБУ 25/2018

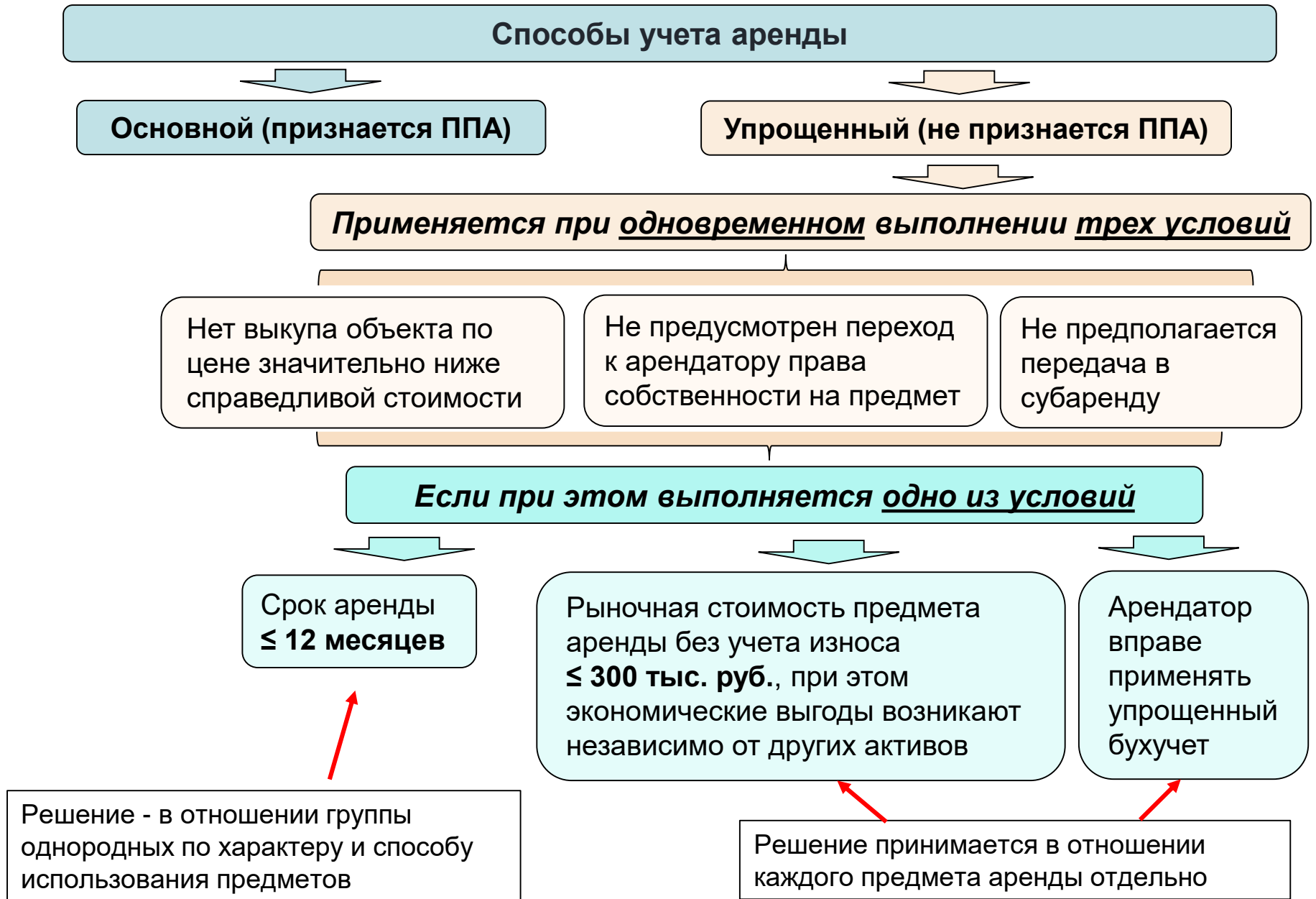
7. При формировании арендных операций в бухгалтерском учете должны быть отражены все обусловленные договором платежи (за вычетом подлежащих возмещению сумм НДС):

- а) определенные в твердой сумме платежи** арендатора арендодателю, вносимые периодически или единовременно, за вычетом платежей, осуществляемых арендодателем в пользу арендатора (в т.ч. при возмещении арендодателем расходов арендатора);
- б) переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок**, определенные на дату начала аренды (*например платежи, привязанные к индексу потребительских цен, к базовой процентной ставке или которые варьируются в зависимости от изменений рыночных арендных ставок - п. 28 IFRS 16 «Аренда»*);
- в) справедливая стоимость иного встречного предоставления**, определенная на дату предоставления предмета аренды;
- г) платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды**, установленные договором аренды, если такое изменение учитывается при расчете срока аренды;
- д) платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды** арендатором, если он намерен воспользоваться таким правом;
- е) суммы, подлежащие оплате (получению) в связи с гарантиями выкупа** предмета аренды по окончании срока аренды.

Если никакие из указанных платежей невозможно определить, ФСБУ 25/2018 не применяется.

В частности, если арендная плата земельного участка зависит только от кадастровой стоимости – нет ни твердых платежей, ни переменных платежей, зависящих от ценовых индексов

Арендатор: способы учета аренды



Арендатор: основной способ учета аренды

Отчетность арендатора

Баланс

Актив в форме права пользования

Первоначальная оценка обязательства по аренде

Предоплата по аренде

Затраты на получение предмета аренды и приведение его в состояние, пригодное для использования

Оценочная сумма затрат на предстоящий демонтаж, восстановление предмета до требуемого состояния; восстановление окр. среды...

Начисленная амортизация права пользования

Обязательство по аренде

Приведенная стоимость арендных платежей

+

Начисленные проценты

-

Фактически уплаченные суммы аренды

Резерв предстоящих расходов

Отчет о прибыли и убытках

Расходы по аренде

Амортизация актива в форме права пользования

Переменные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде

Процентные расходы по обязательству по аренде


Арендный платеж включает:

- 1) погашение дебиторской задолж-сти (в дисконт. оценке)
- 2) процентный платеж



Право пользования арендованным объектом оценивается по фактической стоимости, включающей (п. 13 ФСБУ 25/2018):

Вид затрат	Общий порядок учета	Арендатор, применяющий упрощенные способы бухучета	
		Фактическая стоимость ППА	Текущие расходы
Величина первоначальной оценки обязательства по аренде	+	+	
Арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или ранее	+	+	
Затраты арендатора, связанные с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования	+		+
Величина подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, обусловленного получением предмета аренды: по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению его до требуемого договором аренды состояния; восстановлению окружающей среды и др.	+		+



Упрощенный порядок формирования ППА нужно зафиксировать в учетной политике



Обязательство по аренде первоначально соответствует **приведенной стоимости будущих арендных платежей** на дату оценки (п. 14 ФСБУ 25/2018). То есть это кредиторская задолженность арендатора перед арендодателем с учетом приведения стоимости будущих арендных платежей к дате начала аренды.

Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей (п. 15 ФСБУ 25/2018):

$$\begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{стоимость} \\ \text{обязательства по} \\ \text{аренде} \end{array} = A_1/(1+R) + A_2/(1+R)^2 + \dots + A_N/(1+R)^N$$

где

R — ставка дисконтирования, отражающая скорость изменения стоимости денег со временем,

A_N — сумма арендного платежа за период N ,

$A_N / (1 + R)^N$ — дисконтированная сумма арендного платежа за период N .

Расчет приведенной стоимости арендных платежей

Пример. Расчет приведенной стоимости арендных платежей

По договору аренды ежегодный платеж 330 400 руб. (без учета НДС) вносится арендатором по истечении каждых 12 месяцев аренды, что за 5 лет составляет 1 652 000 руб.

Но с учетом дисконтирования по годам за 5 лет на момент заключения договора приведенная стоимость будущих арендных платежей = 1 252 476 руб. (ставка дисконтирования = 10%)

Год	Арендные платежи по графику (без учета НДС)	Коэффициент дисконтирования	Дисконтированная арендная плата (без учета НДС)
1	330 400	0,909091	300 364
2	330 400	0,826446	273 058
3	330 400	0,751315	248 234
4	330 400	0,683013	225 667
5	330 400	0,620921	205 152
Сумма	1 652 000		1 252 476



Для амортизации ППА следует установить тот же способ, который организация применяет для собственных основных средств, аналогичных арендованным объектам (п. 10 ФСБУ 25).

При аренде земельного участка ППА амортизирует, поскольку для арендатора СПИ этого актива ограничен сроком аренды.

При линейном способе амортизации :

$$\text{Сумма ежемесячной амортизации ППА} = \frac{\text{Первоначальная стоимость ППА}}{\text{Срок полезного использования ППА в месяцах}}$$

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация права пользования активом	20 «Основное производство»	02 "Амортизация ОС" субсчет «Амортизация ППА»

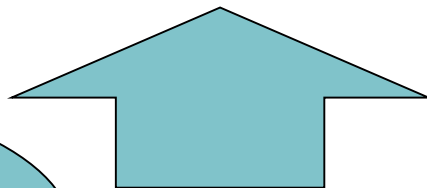
К моменту окончания срока аренды без выкупа объекта ППА полностью списывается.

В случае аренды с последующим выкупом к окончанию срока аренды ППА полностью не погашается. Оставшаяся часть стоимости ППА будет амортизировать до конца установленного арендатором срока полезного использования объекта.

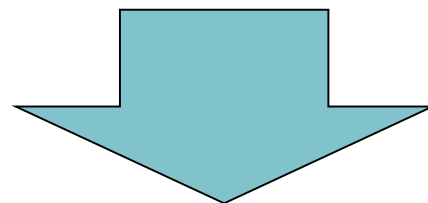


Последующая оценка обязательства по аренде

Величина
обязательства
по аренде



Увеличивается на
величину
начисляемых
процентов



Уменьшается на
величину фактически
уплаченных арендных
платежей

Арендное обязательство на
конец отчетного периода
(месяц, квартал, год)
К 76к

=

Арендное
обязательство на
начало отчетного
периода **К 76н**

+

Начисленные
проценты
К 76

-

Внесенные
арендные
платежи
Д 76

Проценты рассматриваются как плата за отсрочку погашения арендного обязательства, сформированного на дату начала аренды. Процентный расход постоянно уменьшается.

При этом **арендная плата перечисляется в размере и с периодичностью, установленной договором.**

Арендная плата - фиксированная величина, в состав которой входит процентный платеж и часть дисконтированной стоимости в расчете на этот период.

ПРИМЕР

Проценты по арендному обязательству и арендные платежи

Расчет процентов по арендному обязательству и арендных платежей

Процентный расход определяется исходя из установленной ставки дисконтирования (здесь - 10%) по отношению к остатку обязательства на начало периода этого платежа.

Год	Коэффициент дисконтирования	Платежи по графику	Дисконтированная сумма	Общий долг (сальдо на начало года)	Процентная ставка	Процентный платеж	Погашение основного долга	Остаток общего долга (сальдо на конец года)
1	2	3	4 = 2 x 3	5	6	7 = 5 x 6	8 = 3 - 7	9 = 5 - 8 = 5 - 3 + 7
1	0,909091	330 400	300 364	1 252 476	10%	125 248	205 152	1 047 323
2	0,826446	330 400	273 058	1 047 323	10%	104 732	225 668	821 656
3	0,751315	330 400	248 234	821 656	10%	82 166	248 234	573 421
4	0,683013	330 400	225 667	573 421	10%	57 342	273 058	300 363
5	0,620921	330 400	205 152	300 363	10%	30 036	300 364	0
		1 652 000	1 252 476			399 524	1 252 476	
					Сумма граф 7+8 =	1 652 000		

Арендная плата - фиксированная величина, в состав которой входит процентный платеж и часть дисконтированной стоимости в расчете на этот период.

Процентный расход каждый год уменьшается. При этом сумма арендной платы перечисляется в размере и с периодичностью, установленной договором.

На дату окончания срока аренды сумма процентных платежей и дисконтированной стоимости равна полной сумме фактических арендных платежей за весь срок аренды:

$$1\,252\,476 + 339\,524 = 1\,652\,000 \text{ руб.}$$

ППА и арендные обязательства при изменении условий договора

Стоимость ППА и величина обязательства по аренде пересматриваются в случаях (п. 21 ФСБУ 25/2018):

- **Модификации договора** аренды, т.е. изменения его существенных условий:
 - размер арендуемой площади,
 - срок аренды,
 - периодичность внесения платежей,
 - состав платежей,
 - возможность выкупа и т.п;

- **Изменения оценки существующих условий договора:**
 - изменение намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
 - изменение оценки опциона на выкуп предмета аренды;
 - изменение размера ежемесячного арендного платежа, вызванное индексацией, которая была предусмотрена в договоре *(за счет изменения плавающей процентной ставки или индекса)*.

Если в договоре предусмотрено изменение арендных платежей в фиксированной сумме (например, увеличение на 100 т.р. с 1 января каждого следующего года) или процентном выражении (например, увеличение на 5% с 1 января каждого следующего года), то данная информация учитывается при первоначальном расчете. Пересчет не требуется.

Если в договоре предусмотрен рост арендного платежа, но отсутствуют конкретные параметры (например, арендный платеж индексируется ежегодно на ставку, не превышающую 10%, а конкретная ставка и дата увеличения будут указаны в ежегодном уведомлении), то на дату установления конкретного изменения требуется пересчет.

ППА и арендные обязательства при изменении условий договора

В случае модификации договора (состав арендуемых объектов, состав и периодичность внесения платежей, право выкупа...) **или изменения оценки его существующих условий** (применение плавающей ставки для размера платежа, изменение размера опциона на выкуп...), **на дату изменения**:

- 1) **пересматривается ставка дисконтирования** (п. 22 ФСБУ 25/2018);
- 2) **рассчитывается новое обязательство по аренде путём дисконтирования измененного графика платежей**, предстоящих к оплате с даты изменения; Показатели, рассчитанные до даты изменения договора, не пересматриваются.

Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость ППА:

Д 01 «ППА» К 76 «Арендные обязательства»

или Д 76 «Арендные обязательства» К 01 «ППА»

Если **уменьшение обязательства по аренде превышает балансовую стоимость ППА**, то разницу следует включить в текущие доходы:

Д 76 «Арендные обязательства» К 91.1 «Прочие доходы»

- 3) в случае **если меняется срок действия договора аренды**, необходимо **изменить срок амортизации актива в форме права пользования**.

ПРИМЕР

ППА и арендные обязательства при изменении условий договора

01.03.2022г. организация взяла в аренду производственное оборудование на 15 месяцев.

Арендная плата – 100 000 руб. в месяц, уплачивается в конце каждого месяца.

Арендатор вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, поэтому приведенная стоимость арендных платежей не рассчитывается.

10 апреля 2022г. подписано дополнительное соглашение о сокращении срока аренды до 10 месяцев.

01.03.2022г.

- 1) Признано первоначальное обязательство по аренде: $100\ 000\ \text{руб.} / \text{мес.} \times 15\ \text{мес.} = 1\ 500\ 000\ \text{руб.}$
Д 08 ППА К 76 «Арендные обязательства» 1 500 000 руб.
- 2) Признано право пользования активом в размере первоначального обязательства по аренде
Д 01 ППА К 08 ППА 1 500 000 руб.

31.03.2022г.

- 1) Начислена амортизация ППА (линейный способ): $A_0 = 1\ 500\ 000 / 15 = 100\ 000\ \text{руб.}$
Д 20 К 02 ППА 100 000 руб.
- 2) Обязательство по аренде уменьшено на внесенную арендную плату
Д 76 «Арендные обязательства» К 76 «Арендный платеж» 100 000 руб.
Д 76 «Арендный платеж» К 51 100 000 руб.

10.04.2022 г.

Балансовая стоимость ППА = $1\ 500\ 000 - 100\ 000 = 1\ 400\ 000\ \text{руб.}$

Обязательство по аренде до пересмотра условий договора = $1\ 400\ 000\ \text{руб.}$

С учетом сокращения срока договора пересчитывается обязательство по аренде:

$100\ 000 \times 9\ \text{мес.} = 900\ 000\ \text{руб.}$ (9 месяцев, т.к. один месяц уже учтен в уменьшение обязательства)

Обязательство по аренде уменьшается за счёт уменьшения балансовой стоимости ППА

Д 76 «Арендные обязательства» К 01 ППА 500 000 руб.



ППА и арендные обязательства при досрочном прекращении договора

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

23. При **полном или частичном прекращении договора** аренды балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Образовавшаяся при этом разница признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли (убытка).

Если оценка права пользования активом и срок его полезного использования определены правильно, то к моменту окончания срока аренды (без выкупа объекта) право пользования активом полностью списывается, а арендные обязательства погашаются.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списана начисленная амортизация права пользования активом	02 «Амортизация ППА»	01 «Право пользования активом»
Списана остаточная стоимость ППА и арендного обязательства	76 «Арендные обязательства»	01 «Право пользования активом»
При досрочном прекращении договора аренды		
Остаточная стоимость права пользования активом отнесена на расходы	91-2 «Прочие расходы»	01 «Право пользования активом»
<i>Или</i> Остаточная стоимость арендного обязательства отнесена на доходы	76 «Арендные обязательства»	91-1 «Прочие доходы»

01.01.2022г. организация заключила договор аренды помещения на 5 лет. Для использования помещения в запланированных целях арендатор провел ремонт стоимостью 200 тыс. руб.

Арендная плата в сумме 600 тыс.руб. в год уплачивается в конце года. Арендодатель и арендатор – не плательщики НДС.

Арендатор вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, поэтому для оценки обязательства по аренде дисконтирование арендных платежей не производится.

1 января 2024 года договор расторгнут.

01.01.2022г.

1) Признано первоначальное обязательство по аренде:

600 000 руб. / год. x 5 лет = 3 000 000 руб. Д 08 К 76 3 000 000 руб.

2) Учтены затраты на ремонт помещения Д 08 К 60 200 000 руб.

3) Признано право пользования активом Д 01 К 08 3 200 000 руб.

31.12.2022г., 31.12.2023г.

1) Начислена амортизация ППА (линейный способ)

$A_0 = 3\,200\,000 / 5 = 640\,000$ руб. Д 20 К 02 640 000 руб.

2) Обязательство по аренде уменьшено на внесенную арендную плату

Д 76 «Арендные обязательства» К 76 «Арендный платеж» 600 000 руб.

Д 76 «Арендный платеж» К 51 600 000 руб.

01.01.2024г.

Балансовая стоимость ППА = 3 200 000 – 640 000 x 2 = 1 920 000 руб.

Обязательство по аренде = 3 000 000 – 600 000 x 2 = 1 800 000 руб.

В связи с расторжением договора

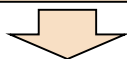
1) Списана амортизация выбывающего ППА Д 02 ППА К 01 ППА 1 280 000 руб.

2) Списано обязательство по аренде Д 76 К 01 ППА 1 800 000 руб.

3) Остаточная стоимость ППА отнесена на расходы Д 91.2 К 01 ППА 120 000 руб.

Арендодатель: признание аренды операционной

Операционная аренда (п. 26 ФСБУ 25/2018):
все экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, **несет арендодатель**.



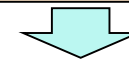
Операционная аренда признается при выполнении хотя бы одного из условий:

Срок аренды существенно меньше периода, в течение которого предмет аренды будет пригоден к использованию

Предмет аренды имеет неограниченный срок использования, а его потребительские свойства со временем не меняются

На дату передачи предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей намного меньше его справедливой стоимости

Иные обстоятельства свидетельствуют, что экономические выгоды и риски несет арендодатель



Арендодатель, использующий **упрощенные способы учета**, может признавать **все объекты в качестве операционной аренды** (п.28 ФСБУ 25/2018).

Исключения:

Договором предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет

Арендатор вправе выкупить предмет аренды по цене намного ниже справедливой стоимости

Арендодатель: учет финансовой аренды

Отчетность арендодателя

Баланс

Чистые инвестиции в аренду (ЧИА)

Дебиторская задолженность =
= приведенная ВИА =
= дисконт. $\Sigma [(\text{будущие арендные платежи}) + (\text{негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды})]$

=

Справедливая стоимость актива, переданного в аренду

+

Расходы на передачу актива в аренду

Предмет аренды с баланса списывается

Отчет о прибыли и убытках

Расходы по аренде (на дату передачи в аренду)

Балансовая стоимость переданного в аренду актива

Расходы на передачу в аренду

Доходы по аренде

На дату передачи в аренду
 $D = (\text{ЧИА} - \text{расходы по аренде})$

В последующем:
финансовый (процентный) доход исходя из нормы доходности по ЧИА

Платежи от арендатора включают две составляющие: погашение дебиторской задолженности (в дисконтированной оценке) и процентный доход



Учет финансовой аренды: валовая и чистая стоимость инвестиции в аренду

При финансовой аренде арендодатель должен на дату предоставления предмета аренды:

- списать с баланса предмет аренды;
- отразить на балансе сумму **обязательств арендатора** исходя из всех ожидаемых по договору платежей с учетом их дисконтирования;
- отразить в учете в качестве актива **чистую инвестицию в аренду**.

Чистая инвестиция в аренду
(ЧИА)

=

Приведенная
(дисконтированная) сумма
валовой инвестиции на дату
передачи предмета в аренду

Валовая стоимость
инвестиции в аренду
(ВИА)

=

Номинальная стоимость
причитающихся
арендодателю будущих
арендных платежей

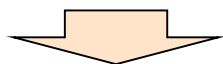
+

Негарантированная
ликвидационная
стоимость предмета
аренды

Часть ликвидационной стоимости переданного в аренду актива, получение которой арендодателем на дату завершения договора не гарантировано или гарантировано только лицом, связанным с арендодателем ((IFRS) 16 «Аренда»).

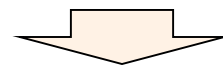
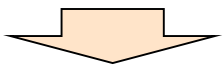
Возможные варианты перехода к ФСБУ 25/2018

**Общий порядок
(арендаторы и арендодатели)**



Ретроспективно

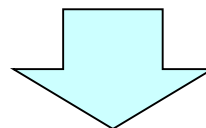
Исключение



Пересчитать показатели бухгалтерской отчётности прошлых лет, как если бы новый порядок учета применялся с начала действия договора

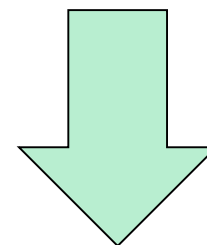
Новый порядок может не применяться в отношении договоров аренды, исполнение которых истекает до 31.12.2022г. (п. 51 ФСБУ 25/2018).

Организации с упрощенными способами бухучета



Применять ФСБУ 25/2018 только в отношении договоров, заключенных начиная с 01.01.2022г. (п. 52 ФСБУ 25)

Арендаторы



Упрощенно - ретроспективный порядок: признание в межотчетный период ППА и обязательств по действующим договорам (п. 50 ФСБУ 25)

Арендатор: упрощенный переход к ФСБУ 25/2018

При упрощенном переходе к **ФСБУ 25/2018** с единовременным признанием на **31.12.2021г. объектов учета аренды** (ППА и обязательств) необходимо на 31.12.2021г. по каждому договору аренды:

1) **оценить обязательство по аренде** в размере приведённой стоимости остающихся арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой могут быть привлечены заёмные средства на сопоставимых с договором аренды условиях;

2) оценить право пользования активом.

➤ Если исходя из условий договора переход к арендатору права собственности на предмет аренды не предполагается, то можно использовать предположение о равенстве балансовых стоимостей обязательства по аренде и права пользования активом на дату начала применения **ФСБУ 25/2018**. То есть **признать ППА в размере приведённой стоимости арендных платежей, остающихся на 31.12.2021г.**

➤ Если исходя из условий договора предполагается получение арендатором права собственности на предмет аренды, то в качестве справедливой стоимости ППА можно принять **справедливую стоимость предмета аренды на 31.12.2021г.**

3) признать ППА и обязательство по аренде;

4) все **возникающие разницы отнести на нераспределенную прибыль**, без ретроспективного пересчета;

5) если до применения **ФСБУ 25/2018** предмет аренды учитывался на балансе арендатора, скорректировать стоимость актива и обязательства с отнесением на нераспределенную прибыль.

Пример.

Организация в 2018 году заключила договор аренды оборудования на 6 лет с правом выкупа по окончании срока аренды.

Арендная плата в сумме 600 тыс.руб. вносится в конце каждого года.

По состоянию на 31.12.2021г.

–оставшийся срок договора аренды – 2 года;

–справедливая стоимость аналогичного оборудования – 1 000 тыс. руб.

Ставка дисконтирования принимается в размере 10%.

На 31.12.2021г.:

приведенная стоимость остающихся арендных платежей =

$$= 600\,000 \times 1 / (1 + 0,1) + 600\,000 \times 1 / (1 + 0,1)^2 = 1\,041\,322 \text{ руб.}$$

Приняты к учету право пользования активом и обязательство по аренде

Д 01 ППА	К 76 «Обязательство по аренде»	1 000 000 руб.
----------	--------------------------------	----------------

Д 84	К 76 «Обязательство по аренде»	41 322 руб.
------	--------------------------------	-------------