

**ЗАКРЫВАЕМ ПОЛУГОДИЕ.
НА ЧТО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ
В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Проведение инвентаризации: старые и новые правила

По итогам полугодия проведение инвентаризации не обязательно, такого требования нет в «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н). Но есть ряд других ситуаций, требующих проведения инвентаризации: передача имущества в аренду, выкуп, продажа; смена материально ответственных лиц; выявление фактов хищения или порчи имущества; чрезвычайные ситуации. Поэтому подведение итогов полугодия в ряде случаев должно опираться на результаты инвентаризации.

На сегодняшний день порядок проведения инвентаризации регулируют «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. № 49) и «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. № 34н).

Новый ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (утв. Приказом Минфина России от 13.01.2023 N 4н) обязателен к применению с 1 апреля 2025 года. Но организация может принять решение о применении данного Стандарта досрочно, указав это в учетной политике.

Основные изменения в порядке проведения инвентаризации по правилам ФСБУ 28/2023 по сравнению с действующим порядком:

- Можно не создавать инвентаризационную комиссию, если в штате организации не более двух человек, в т.ч. если работниками компании являются только руководитель и главный бухгалтер либо только руководитель (пп. «а» п. 4 ФСБУ 28/2023). Эти работники проводят инвентаризацию без создания инвентаризационной комиссии.
- Инвентаризация может быть проведена в отсутствие менее чем 1/5 членов комиссии. (п. 21 ФСБУ 28/2023). До перехода на ФСБУ инвентаризация недействительна при отсутствии даже одного члена комиссии (Методические указания №49, п.2.3).
- Не нужно проводить инвентаризацию при преобразовании (пп. «ж» п. 15 ФСБУ 28/2023). До перехода на ФСБУ инвентаризация обязательна при любой реорганизации (п. 27 Положения по ведению бухучета, утв. приказом Минфина от 29.07.1998 № 34н).
- Инвентаризацию необходимо проводить при сдаче имущества в аренду, передаче в безвозмездное пользование или управление, отчуждении, а также при возврате этих активов, за исключением случаев, когда это обычная деятельность организации (пп. «б» п. 15 ФСБУ 28/2023).
- Инвентаризацию можно проводить с использованием фото- и видеосъемки, если инвентаризация обычными методами невозможна или затратна (пп. «а» п. 4 ФСБУ 28/2023). Условием применения альтернативных способов является то, что они должны обеспечивать реализацию цели инвентаризации, а именно: выявление действительного существования объектов инвентаризации, оценку их состояния и обоснованности нахождения у организации. Перечень допустимых альтернативных способов не ограничивается упомянутыми в стандарте. Организация самостоятельно решает, каким способом определять фактическое наличие конкретного объекта инвентаризации.

С даты перехода на ФСБУ 28/2023 не подлежат применению «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (Информационное сообщение Минфина России от 12.04.2023 N ИС-учет-44). Особенности проведения инвентаризации конкретных активов и обязательств, которые ранее были установлены в «Методических указаниях» (утв. Приказом Минфина России №49), организация может утвердить в своем локальном нормативном акте.

ФСБУ 28/2023 не устанавливает состав документов, которые должны оформляться в процессе инвентаризации. Этот вопрос отнесен к компетенции самой организации (Информационное сообщение Минфина от 12.04.2023 № ИС-учет-44). Можно использовать:

- разработанные и утвержденные Госкомстатом РФ унифицированные формы (постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88);
- формы документов, разработанные организацией и утвержденные в учетной политике (п. 4 ст. 9 Закона о бухучете № 402-ФЗ).

В документах можно объединять сведения о фактическом наличии объектов и результаты инвентаризации (п. 5 ФСБУ 28/2023).

Оценка результатов инвентаризации производится на дату, по состоянию на которую проводилась инвентаризация (в *Методических указаниях №49* такого требования не было).

Порядок оценки результатов инвентаризации:

Вид оцениваемого актива/обязательства	Методические указания №49	ФСБУ 28/2023
Активы, оказавшиеся в излишке	по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации	1) по справедливой стоимости (в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости"), 2) по балансовой стоимости, 3) по балансовой стоимости аналогичных активов
Недостача активов	Порядок оценки не установлен	По балансовой стоимости в соответствии с порядком, установленным соответствующим Стандартом
Расхождения в суммах дебиторской задолженности и обязательств	Порядок оценки не установлен	В суммах, вытекающих из документов, подтверждающих эти задолженность, обязательства и признаваемых правильными организацией
Расхождения в суммах оценочных обязательств, ОНА и ОНО	Порядок оценки не установлен	В суммах, подтвержденных соответствующими расчетами

Порядок отражения результатов инвентаризации:

Результат инвентаризации	Методические указания №49	ФСБУ 28/2023
Активы, оказавшиеся в излишке	На финансовые результаты	На доходы
Недостача активов в пределах норм естественной убыли	после зачета недостач излишками по пересортице в пределах норм, утвержденных законодательством, относится на затраты на производство	После зачета недостач излишками по пересортице, относится в пределах норм, естественной убыли, утвержденных организацией, на затраты на производство (расходы на продажу)
Стоимость утраченных активов, а также активов, оказавшихся испорченными (поврежденными) и не подлежащих использованию или продаже (сверх норм естественной убыли)	На виновных или иных лиц - при наличии оснований для возмещения, На расходы организации - при отсутствии оснований для возмещения	На виновных или иных лиц - при наличии оснований для возмещения, в т.ч. намерения организации предъявить требование такого возмещения На расходы организации - при отсутствии оснований для возмещения или намерения организации предъявить требование такого возмещения
Стоимость активов, оказавшихся испорченными (поврежденными), но подлежащих использованию либо продаже		Корректируется на сумму обесценения в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета соответствующих объектов

2. Важные аспекты бухгалтерского учета активов в 2024 году

Организация должна сформировать и утвердить учетную политику на следующий год до его начала (п. 3 ПБУ 1/2008). Но подводя итоги полугодия, необходимо еще раз проверить, отражены ли в учетной политике все важные положения и изменения, влияющие на бухгалтерский и налоговый учет в текущем году.

В 2024 году все организации должны вести по правилам новых ФСБУ бухгалтерский учет запасов (ФСБУ 5/2019), основных средств (ФСБУ 26/2020, ФСБУ 6/2020), нематериальных активов (ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы») и аренды (ФСБУ 25/2018).

Новые правила бухгалтерского учета основаны на общих принципах классификации и оценки активов:

1. Классификация объектов в бухгалтерском учете:

1) Понятие запасов, основных средств и НМА как активов.

В соответствии с МСФО активы — это ресурсы, контролируемые организацией в результате произошедших фактов хозяйственной жизни (прошлых событий), от которых ожидается поступление

экономических выгод в будущем (МСФО). То есть для признания активов надо, чтобы контроль над ними перешел к данной организации, а в будущем от их использования ожидалась экономическая выгода. Те объекты, от которых выгоды не ожидается, необходимо в бухучете списать.

- 2) Разграничение материальных активов только по планируемому сроку их полезного использования. Стоимость актива на классификацию не влияет.
- 3) Возможность признать в качестве расходов, а не активов затраты на объекты, информация о которых для бухгалтерской отчетности не существенна:
 - запасы для управленческих нужд;
 - основные средства со стоимостью меньше установленного лимита;
 - нематериальные активы со стоимостью ниже установленного лимита.

Критерии для выделения групп объектов, информация о которых не существенна, должны быть приведены в учетной политике. Существенность/не существенность и соответствующие стоимостные лимиты – это оценочные значения, они могут меняться. В соответствии с ФСБУ 21/2008 такие изменения отражаются в бухгалтерском учете перспективно, то есть относятся на прибыль или убыток текущего периода.

2. Первоначальная оценка активов определяется исходя из фактических затрат на их приобретение (создание) с учетом предстоящих обязательств и привилегий, которые можно достаточно надежно оценить на момент приобретения (создания) данного актива. То есть в первоначальную оценку включаются:

- 1) цена приобретения (создания) + необходимые затраты. Управленческие расходы и непроизводительные расходы в составе первоначальной стоимости не признаются;
- 2) предстоящие привилегии (перспективный учет скидок);
- 3) предстоящие ликвидационные обязательства (для запасов и основных средств);
- 4) при длительном процессе приобретения/создания или оплаты учитывается изменение стоимости денег во времени (будущие обязательства, оплата на условиях отсрочки / рассрочки);
- 5) при отсутствии достоверной оценки фактических затрат (мена, безвозмездная передача) оценка производится на основе справедливой стоимости.

При упрощенном бухгалтерском учете первоначальную оценку активов можно формировать без учета предстоящих обязательств и привилегий. Данное упрощение должно быть зафиксировано в учетной политике.

3. Последующая оценка активов.

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

- или при его реализации (чистая стоимость продажи запасов),
- или от использования в будущем (по основным средствам и капитальным вложениям).

Для реализации этого принципа на конец отчетного периода необходимо проверить все активы на обесценение (п. 28 ФСБУ 5/2019, п. 17 ФСБУ 26/2020, п. 38 ФСБУ 6/2020). Исключение предусмотрено для организаций с упрощенным бухгалтерским учетом, они могут зафиксировать в учетной политике отказ от проверки активов на обесценение.

3. Проверяем порядок учета НМА по новым правилам

Условия признания нематериальных активов в бухгалтерском учете

Нематериальным активом считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками (п. 4 ФСБУ 14/2022):

- не имеет материально-вещественной формы;
- может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них;
- предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности
 - при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг,
 - для предоставления за плату во временное пользование,
 - для управленческих нужд,
 - для использования в деятельности НКО, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

- способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение НКО целей, ради которых она создана), на получение которых организация имеет право, в частности, в отношении такого актива у организации при его приобретении (создании) возникли
 - исключительные права,
 - права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив (например, разрешение на определенный вид деятельности).
 - право контроля, т.е. организация способна ограничить доступ иных лиц к активу.

При выполнении названных условий к нематериальным активам относятся (п. 6 ФСБУ 14/2022)

- результаты интеллектуальной деятельности;
- средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), приобретенные организацией;
- разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности;
- гудвил, который возникает при присоединении или слиянии компаний.

Организация может принять решение не применять ФСБУ 14/2022 в отношении активов, характеризующихся признаками, установленными для НМА, но имеющих стоимость за единицу ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах (п. 7 ФСБУ 14/2022). Затраты на приобретение или создание таких активов признаются расходами периода, в котором завершены связанные с ними капитальные вложения. Решение о применении стоимостного лимита для признания НМА и размер этого лимита раскрывается в бухгалтерской отчетности.

При признании в бухгалтерском учете объект НМА оценивается по первоначальной стоимости. Понятие, состав и порядок оценки капитальных вложений, формирующих или увеличивающих первоначальную стоимость НМА, приведены в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и аналогичны порядку, установленному для основных средств.

Стоимость НМА погашается посредством амортизации. В соответствии с ФСБУ 14/2022 некоммерческие организации начисляют амортизацию НМА в общем порядке.

Для начисления амортизации организация должна определить элементы амортизации:

- 1) срок полезного использования - период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды организации.

Срок полезного использования может определяться не только временем, но и количеством продукции (объемом работ или услуг в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта НМА;

- 2) ликвидационную стоимость. В общем случае она считается равной нулю. Ликвидационную стоимость НМА можно установить только в трех случаях (п. 36 ФСБУ 14/2020):

- a) если договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации объект НМА в конце срока его полезного использования;
- б) если существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;
- в) если существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце срока его полезного использования.

- 3) способ начисления амортизации.

Варианты перехода к новым правилам учета НМА

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут перейти к применению ФСБУ 14/2022 перспективно, то есть применять новые правила учета только в отношении фактов хозяйственной жизни, возникших после начала применения нового Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета (п. 54 ФСБУ 14/2022).

В общем случае организация должна перейти к ФСБУ 14/2022 ретроспективно, то есть, как если бы такие правила учета НМА применялись с момента возникновения соответствующих активов (п. 52 ФСБУ 14/2022).

Но пункт 53 ФСБУ 14/2022 позволяет при переходе на новые правила учета не применять ретроспективный пересчет, а провести единовременную корректировку в межотчетный период:

- 1) изменить классификацию активов в соответствии с новыми правилами учета;
- 2) списать объекты, соответствующие условиям признания НМА, с учетом установленного организацией стоимостного критерия (при наличии такого критерия);

Закрываем полугодие. На что обратить внимание в бухгалтерском учете

3) при необходимости пересмотреть элементы амортизации НМА: оставшийся срок полезного использования, ликвидационную стоимость, способ амортизации.

Выбранный вариант перехода к применению ФСБУ 14/2022 организация должна раскрыть в первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением нового Стандарта.

Примеры отражения операций, связанных с переходом к ФСБУ 14/2022

Ситуация 1. Переквалификация в НМА	Порядок перехода к ФСБУ 14/2022
<p>Объект -по ФСБУ 14/2022 признается как НМА -ранее учитывался в составе активов другого вида</p>	<p>Необходимо в межотчетный период:</p> <ul style="list-style-type: none"> - переклассифицировать объект в НМА; - признать в качестве первоначальной стоимости НМА балансовую стоимость соответствующего объекта на момент его переклассификации, например: Д 04 НМА К 97, Д 04 НМА К 04 «Результаты НИОКТР»; - если первоначальная стоимость НМА меньше стоимостного лимита (при его наличии), списать балансовую стоимость данного объекта на нераспределенную прибыль; - определить по вновь образованным объектам элементы амортизации.

Пример 1.

В декабре 2022г. организация приобрела на основании лицензии неисключительные права на ПО стоимостью 180 тыс.руб. (НДС не облагается на основании ст. 149 НК). Срок действия лицензии – 2 года.

На основании п. 39 ПБУ 14/2007:

- приобретенные права использования программы для ЭВМ по лицензионному договору были учтены на забалансовом счете 012 в оценке, определенной исходя из общего размера вознаграждения, установленного в договоре – 180 тыс.руб.: Д 012 180 000 руб.
- платежи за предоставленное право использования ПО, произведенные в виде фиксированного разового платежа, отражены в бухучете как РБП: Д 97 К 76 180 000 руб.
- РБП списываются на текущие расходы равномерно в течение срока действия договора в сумме 7,5 тыс.руб. в месяц: Д 26 К 97 7 500 руб.
- в течение 2023г. списана со счета 97 на расходы сумма 90 000 руб.

В налоговом учете расходы на приобретение неисключительных (лицензионных) прав признаются равномерно как «прочие расходы» (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

На дату перехода к ФСБУ 14/2022 (между 31.12.2023 и 01.01.2024):

Списана стоимость неисключительных прав на ПО с забалансового учета: К 012 180 000 руб.

А) С 2024г. организация установила для НМА стоимостной лимит в размере 50 тыс.руб.

Принимается к учету НМА по первоначальной стоимости, равной балансовой стоимости лицензионных прав: Д 04 К 97 90 000 руб.

Б) С 2024г. организация установила для НМА стоимостной лимит в размере 100 тыс.руб.

Поскольку первоначальная стоимость объекта, соответствующего признакам НМА, меньше стоимостного лимита, малоценный объект списывается: Д 84 К 97 90 000 руб.

Ситуация 2. Исключение из НМА	Порядок перехода к ФСБУ 14/2022
<p>Объект -ранее учитывался в составе НМА или капвложений в НМА; -по ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020 не относится к НМА (в т.ч. по стоимостному критерию) или капвложениям в НМА</p>	<p>Необходимо в межотчетный период:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в случае переклассификации в другой вид активов признать в качестве балансовой стоимости нового объекта балансовую стоимость прежнего НМА (или капвложений в НМА), например: Д 05 НМА К 04 НМА и Д 97 К 04 НМА Д 05 НМА К 04 НМА и Д 41 К 04 НМА - при отсутствии переклассификации в другой вид активов списать балансовую стоимость объекта одновременно на нераспределенную прибыль: Д 84 К 04 НМА и Д 05 НМА К 84 НМА

Закрываем полугодие. На что обратить внимание в бухгалтерском учете

Пример 2.1. В бухгалтерском учете организации числится в качестве НМА созданный и зарегистрированный в установленном порядке товарный знак. Первоначальная стоимость объекта 500 тыс.руб., сумма начисленной амортизации 300 тыс.руб.

В межотчетную дату (31.12.2023 – 01.01.2024) списана балансовая стоимость НМА:

Д 84 К 04 500 000 руб. Д 05 К 84 300 000 руб.

Пример 2.2. Организация приобрела в июне 2023 г. исключительное право на промышленный образец за 80 тыс.руб. (без учета НДС). Планируемый срок использования - 20 месяцев.

Июнь 2023г.:

Д 08 К 76 80 000 руб. - учтены капвложения в НМА

Д 04 К 08 80 000 руб. - оприходован НМА

Д 19 К 76 16 000 руб. - учтен НДС

Д 68 К 19 16 000 руб. - принят к вычету НДС

В налоговом учете исключительные права на результаты интеллектуальной деятельностью стоимостью менее 100 тыс.руб. не признаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК), а учитываются полностью в составе материальных расходов (ст. 254 НК РФ), поэтому формируется ОНО:

Д 99 К 77 80 000 x 20% = 16 000.

Июль - декабрь 2023г.

Д 20 К 05 4 000 x 6мес. = 24 000 руб. - начислена амортизация НМА

Д 77 К 99 24 000 x 20% = 4 800 руб. - списано ОНО за июль - декабрь

С 01.01.2024г. для НМА утвержден стоимостной лимит в сумме 100 тыс.руб.

В межотчетную дату (31.12.2023 – 01.01.2024)

1) списана балансовая стоимость НМА: Д 84 К 04 80 000 руб. Д 05 К 84 24 000 руб.

2) списана оставшаяся часть ОНО: Д 77 К 84 11 200 руб. (16 000 – 4 800)

Ситуация 3 Объект был и остается НМА	Порядок перехода к ФСБУ 14/2022
Объект -по ПБУ 14/2007 учитывался как НМА -по ФСБУ 14/2022 признается НМА	Альтернативный способ перехода к ФСБУ 14/2022 (п. 53 ФСБУ 14/2022). Необходимо определить по ФСБУ 14/2022: – оставшийся срок полезного использования НМА; – ликвидационную стоимость НМА. Корректировки элементов амортизации отражаются как изменения оценочных значений, т.е. относятся на расходы перспективно. Балансовая стоимость НМА в межотчетный период не корректируется

Пример 3. Организация «А» в июле 2023 г. зарегистрировала права на уникальную технологию (ноу-хау). Первоначальная стоимость НМА – 800тыс.руб. Планируемый СПИ = 25 мес.

В течение 2023г. начислена амортизация: 5 мес. x 800 000 / 25 мес. = 160 000руб.

Организация «А» применяет альтернативный переход к ФСБУ 14/2022 с 01.01.2024г.

На 31.12.2023 в соответствии с планируемой модернизацией производства оставшийся СПИ ноу-хау сокращен на 4 месяца. При этом подписан договор с компанией «Б» о продаже ей в мае 2025г. данной технологии за 300 тыс.руб.

Поскольку при альтернативном переходе балансовая стоимость НМА не меняется (п. 53 ФСБУ 14/2022), изменение СПИ и введение ликвидационной стоимости НМА влияет на сумму амортизации только с 01.01.2024 г. Элементы амортизации, которые будут применяться с 01.01.2024г. :

Оставшийся СПИ = 25мес. - 5мес. - 4мес. =16 мес.

Ликвидационная стоимость НМА = 300 тыс.руб.

При линейном методе:

$A_o = (С_{бал.} - С_{ликв.}) / СПИ_{ост.} = (С_{перв.} - \Sigma A_o - Обесц. - С_{ликв.}) / СПИ_{ост.}$

Январь 2024г. $A_o = (800\ 000 - 160\ 000 - 300\ 000) / 16\ мес. = 21\ 250\ руб.$

Как отразить в бухучете и отчетности краткосрочные права на объекты интеллектуальной собственности

Многие лицензионные договоры заключаются сроком на один год, что не позволяет отнести их к НМА, поскольку одним из признаков НМА является его предназначение для использования в течение периода более 12 месяцев (пп. «в» п. 4 ФСБУ 14/2022). В связи с этим возникают две проблемы:

1. Классификация прав на объекты интеллектуальной собственности со СПИ ≤ 12 мес. МСФО (IAS) 38 не содержит условия о сроке использования, поэтому по МСФО нематериальные активы могут иметь любые сроки использования, в том числе ≤ 12 месяцев. Вместе с тем, положения МСФО (IAS) 38 о последующей оценке НМА сформулированы так, как если бы не предполагалось их применение в отношении активов, предназначенных для продажи или для использования в течение короткого срока.

2. Порядок отражения краткосрочного НМА в отчетности:

- критерий оборотного актива (пп.«а» п.14 ФСБУ 4/2023) - предназначение для использования (потребления) или продажи в течение периода менее 12 месяцев.
- активы, не соответствующие критериям оборотных активов, представляются в бухгалтерском балансе как внеоборотные. В частности, к ним относится актив, срок использования которого = 12 месяцам. Исходя из этого по ФСБУ 4/2023 он должен был бы учитываться как обычный нематериальный актив. Но по ФСБУ 14/2022 объект со СПИ=12мес. не может считаться НМА.

«Рекомендация «НРБУ «БМЦ» Р-163/2024-КпР «Краткосрочные права»

Затраты на краткосрочные права («краткосрочные НМА») признаются в качестве актива при выполнении условий признания, установленных для капвложений в НМА и списываются при выполнении условий списания, установленных для НМА и капитальных вложений в них.

- Краткосрочные НМА оцениваются при признании по сумме фактических затрат на их получение.
- Краткосрочные НМА оцениваются после признания путем определения части их себестоимости, которая должна быть списана в текущем периоде, и части, подлежащей списанию в следующем периоде. Указанная пропорция определяется исходя из соотношения истекшего и оставшегося периода использования актива, а также с учетом того, чтобы не списанная часть себестоимости не превысила возмещаемую сумму актива.
- Краткосрочные НМА отражаются в бухгалтерской отчетности с учетом существенности отдельной статьей оборотных активов, включающей как используемые объекты, так и незаконченные разработки. Организация присваивает наименование этой статье в зависимости от того, какого рода объекты в нее входят, чтобы ее содержание было понятно пользователю бухгалтерской отчетности.

4. Что проверить в методологии учета запасов

Не применение ФСБУ 5/2019 в отношении запасов для управленческих нужд

Вправе не применять ФСБУ 5/2019, а признавать затраты, которые должны были бы включаться в стоимость запасов, расходом периода:

- микропредприятия с правом на упрощенные способы бухучета – в отношении любых запасов;
- все организации - в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд.

Микропредприятия, принявшие решение не применять ФСБУ 5/2019, должны зафиксировать это в бухгалтерской учетной политике. При этом необходимо установить способ контроля за материальными ценностями, не признаваемыми в составе запасов.

В случае принятия решения не применять ФСБУ 5/2019 к запасам, предназначенным для управленческих нужд, в бухгалтерской учетной политике подлежит раскрытию:

- решение не применять ФСБУ 5/2019 к запасам, предназначенным для управленческих нужд;
- способ контроля за материальными ценностями, не признаваемыми в составе запасов согласно учетной политике (один из возможных вариантов – забалансовый учет).

Порядок идентификации запасов для управленческих нужд (перечень групп, видов) можно установить в отдельном локальном нормативном акте, поскольку такая группировка может меняться.

Порядок калькулирования фактической себестоимости готовой продукции

При разработке методики калькулирования себестоимости продукции в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» необходимо определить:

- объект калькулирования себестоимости: продукция, технологический процесс, заказ;
- метод калькулирования себестоимости:
 - по прямым расходам
 - по сумме прямых и косвенных расходов
 - по нормативной (плановой) себестоимости;

- состав расходов, включаемых в прямые и косвенные расходы;
- порядок распределения косвенных расходов между незавершенным производством (НЗП) и готовой продукцией (ГП).

Способ списания запасов при отпуске в производство или эксплуатацию

При отпуске запасов в производство, отгрузке готовой продукции или товаров покупателю, а также списании запасов их себестоимость может быть рассчитана одним из следующих способов (ФСБУ 5/2019, ст. 254 НК РФ):

- а) по себестоимости каждой единицы;
- б) по средней себестоимости;
- в) по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО).

Эти методы можно комбинировать, используя разные способы для разных групп запасов. Но для расчета себестоимости запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета себестоимости. Этот способ необходимо зафиксировать в бухгалтерской и налоговой учетной политике.

В случае оценки списываемых запасов «по средней себестоимости» в локальном нормативном акте следует отразить порядок расчета средней себестоимости:

- периодически через равные интервалы времени;
- по мере поступления каждой новой партии запасов.

Порядок последующей оценки запасов

На отчетную дату применяется следующая оценка запасов:

- 1) организация, применяющая упрощенный бухгалтерский учет, вправе оценивать запасы по фактической себестоимости (п. 32 ФСБУ 5/2019). Применение данного права необходимо зафиксировать в учетной политике;
- 2) некоммерческая организация, использующая запасы в уставной некоммерческой деятельности, вправе оценивать их по фактической себестоимости (п. 33 ФСБУ 5/2019). Применение данного права необходимо зафиксировать в учетной политике;
- 3) организация, оценивающая продукцию сельского, лесного, рыбного хозяйства собственного производства, и товары, торгуемые на организованных торгах, по справедливой стоимости, применяет такую оценку как в момент признания запасов, так и при последующей оценке (п. 34 ФСБУ 5/2019);
- 4) организация, оценивающая товары, приобретенные для розничной торговли, по продажной стоимости с учетом наценок, применяет такую же оценку до момента выбытия товаров (п. 35 ФСБУ 5/2019);
- 5) все остальные коммерческие организации, а также некоммерческие организации в отношении запасов, используемых в приносящей доход деятельности, должны оценивать запасы на отчетную дату по наименьшей из 2-х величин (п. 28 ФСБУ 5/2019):
 - а) фактическая себестоимость;
 - б) чистая стоимость продажи.

5. Что проверить в учете основных средств и капитальных вложений

Применяемые упрощения для микропредприятий с упрощенным бухгалтерским учетом

Микропредприятия, которые вправе вести упрощенный бухгалтерский учет, могут при учете основных средств и капитальных вложений применить ряд исключений из общих правил:

- применять сокращенный перечень затрат, включаемых в состав капитальных вложений;
- не использовать оценку по справедливой стоимости;
- не дисконтировать оценку капитальных вложений, осуществляемых на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на срок свыше 12 месяцев;
- не проверять на обесценение капитальные вложения и основные средства;
- не включать в первоначальную стоимость объекта оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды;
- включать в отчетность упрощенный состав информации.

Все применяемые упрощения должны быть зафиксированы в учетной политике.

Стоимостной лимит для признания основных средств

Организация может установить для объектов, соответствующих признакам основных средств, стоимостной лимит с учетом существенности информации о таких активах и принять решение не применять ФСБУ 6/2020 в отношении активов, имеющих стоимость ниже установленного лимита (п. 5 ФСБУ 6/2020). Затраты на приобретение или создание таких активов сразу списываются на счета учета расходов.

Существенность информации об активах определяется не только их стоимостью, но и ценностью для деятельности организации. При этом принимается во внимание вся совокупность информации, исходя из структуры активов, годовой суммы затрат на их приобретение, улучшение, восстановление, а также особенностей деятельности организации. Идентификационные признаки объектов для выделения совокупности несущественных активов, а также порядок определения стоимостного лимита для них необходимо зафиксировать в учетной политике.

Значение стоимостного лимита является оценочным значением и подлежит пересмотру при появлении новой информации с учетом текущего положения дел в организации (п. 2 ПБУ 21/2008). В случае изменения стоимостного лимита корректировки отражаются как изменения оценочных значений, т.е. относятся перспективно на прибыль или убыток (ФСБУ 21/2008).

Следует учесть, что принятие организацией решения о неприменении ФСБУ 6/2020 к определенным видам основных средств не является основанием для изменения классификации финансовых результатов, денежных потоков, а также других связанных с ними показателей бухгалтерской отчетности. Поэтому

- расходы на приобретение объектов, в отношении которых принято решение о неприменении ФСБУ 6/2020 по стоимостному лимиту, включаются в ту статью отчета о финансовых результатах, в которую включалась бы амортизация основных средств;
- авансы, уплаченные организацией в связи с приобретением, созданием, улучшением, восстановлением таких активов, включаются в ту же статью бухгалтерского баланса, в которой представляются авансы в связи с осуществлением капитальных вложений;
- платежи, связанные с приобретением, созданием, улучшением, восстановлением таких активов, представляются в отчете о движении денежных средств в составе денежных потоков от инвестиционных операций.

Классификация затрат на ремонт: расходы периода или капитальные вложения

В соответствии с пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020 к капитальным вложениям относятся затраты на "улучшение или восстановление объекта основных средств (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание)". Но не включаются в капитальные вложения (п. 16 ФСБУ 26/2020):

- затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт (подп. «б»);
- затраты на неплановые ремонты, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их (подп. «в»).

Данные положения ФСБУ 26/2020 корреспондируют с МСФО (IAS) 16 "Основные средства", где говорится о капитализации затрат на регулярные масштабные технические осмотры объекта, которые являются условием продолжения его эксплуатации (п. 14 МСФО (IAS) 16). То есть капитализируются затраты не на текущий ремонт или регулярное техобслуживание, а на планово-предупредительные ремонты, установленные техническими требованиями для продолжения эксплуатации объекта свыше заранее установленного критерия, например, наработки ресурса или срока службы.

На основании п. 10 ФСБУ 6/2020 существенные по величине затраты на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, признаются самостоятельными инвентарными объектами. Критерий существенности (в абсолютных или относительных единицах) для выделения инвентарных объектов по затратам на техобслуживание и ремонт необходимо установить в учетной политике или ином локальном нормативном акте организации.

Порядок распределения капвложений при создании нескольких объектов основных средств

Если капитальные вложения связаны с созданием/приобретением нескольких объектов основных средств, то для формирования их первоначальной стоимости необходимо распределить сумм

капвложений между отдельными объектами. Обоснованный порядок распределения капвложений организация должна установить самостоятельно.

Порядок определения ликвидационного оценочного обязательства

В составе капитальных вложений и, соответственно, в первоначальной стоимости основных средств необходимо учесть оценочные обязательства по будущему демонтажу, утилизации имущества, восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда работников организации. Ликвидационное обязательство признаётся при возможности надёжной оценки затрат на его исполнение.

В учетной политике или ином локальном нормативном акте следует зафиксировать:

- критерии надежности оценки для применения расчета ликвидационного обязательства;
- кто (какое подразделение) производит оценку ликвидационного обязательства;
- в какие сроки представляется в бухгалтерию информация о ликвидационном обязательстве.

Последующая оценка основных средств

Последующая оценка основных средств может производиться одним из способов, установленных учетной политикой организации (п. 13 ФСБУ 6/2020):

а) по первоначальной стоимости. В этом случае стоимость объекта и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением улучшения или восстановления объекта (то есть дополнительных капитальных вложений), а также корректировки ликвидационного оценочного обязательства;

б) по переоцененной стоимости. В этом случае стоимость объекта регулярно переоценивается таким образом, чтобы она не отличалась существенно от справедливой стоимости.

В учетной политике должны быть отражены следующие вопросы:

- группы переоцениваемых объектов;
- периодичность переоценки для каждой группы основных средств;
- способ пересчета стоимости для каждой группы основных средств;
 - «пропорциональный способ» (брутто-оценка): пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта после переоценки равнялась его справедливой стоимости
 - «способ обнуления амортизации» (нетто-оценка): уменьшение первоначальной стоимости объекта на сумму накопленной амортизации, а затем пересчет полученной суммы так, чтобы она стала равной справедливой стоимости объекта. После переоценки фактическая стоимость объекта равна справедливой стоимости, а накопленная амортизация – нулю.
- порядок списания накопленной дооценки (единый порядок для всех основных средств):
 - единовременно при списании объекта
 - или по мере начисления амортизации.

Способ последующей оценки может быть пересмотрен. Последствия изменения способа оценки основных средств отражаются перспективно, то есть без пересчета данных за предыдущие периоды (п. 22 ФСБУ 6/2020).

Проверка элементов амортизации основных средств

При признании в бухгалтерском учете объекта основных средств необходимо определить три элемента амортизации:

- 1) срок полезного использования - период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды организации.

Срок полезного использования может определяться не только исходя из времени, но и из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое ожидается от использования объекта.

- 2) ликвидационная стоимость.

Ликвидационной стоимостью объекта считается величина, которую организация получила бы в случае его выбытия в конце планируемого срока полезного использования (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие. То есть нужно принимать во внимание планируемый срок эксплуатации объекта и его возможное состояние к окончанию именно этого срока, а не к окончанию периода физической годности объекта.

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

- не ожидаются поступления от выбытия объекта (в т.ч. от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) 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.

Поэтому ликвидационную стоимость необходимо оценивать, только если у организации есть существенные, типичные и экономически выгодные операции по выбытию объектов ОС (бизнес-модель ликвидации) или если от выбытия объекта можно ожидать значительных экономических выгод.

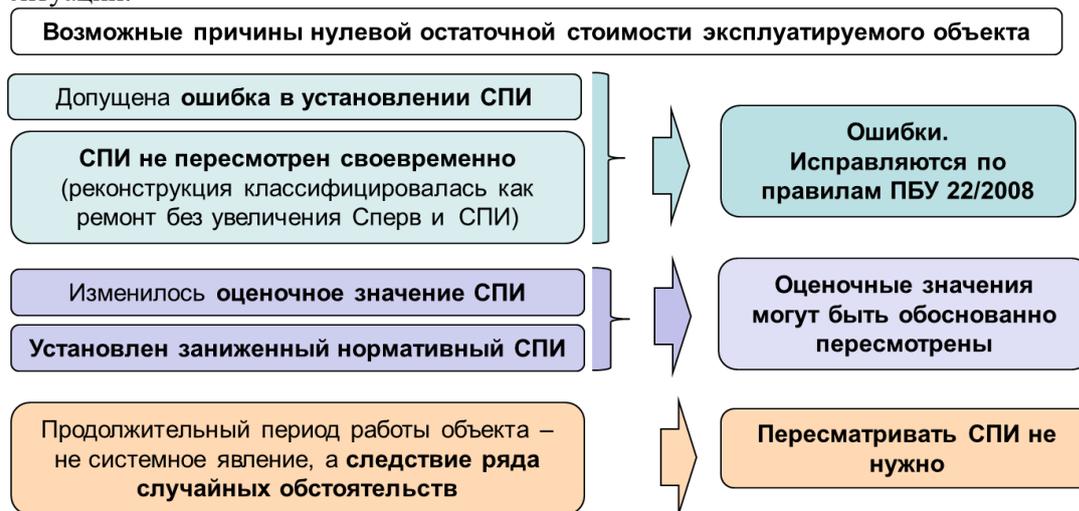
3) способ начисления амортизации по группе основных средств:

Все элементы амортизации подлежат проверке на соответствие условиям использования объект не только в конце года, но и в течение года в случае появления обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости принимается решение об изменении соответствующих элементов амортизации.

Способ начисления амортизации – это элемент учетной политики. В случае его изменения организация должна отражать корректировки ретроспективно (за исключением организаций с упрощенным бухгалтером).

Срок полезного использования и ликвидационная стоимость – это оценочные значения. Корректировки, связанные с их изменением, отражаются перспективно, путем включения в доходы или расходы организации (п. 4 ФСБУ 21/2008). Поэтому если у основного средства нулевая балансовая стоимость, то продление срока его полезного использования ничего не изменит в последующих периодах. А пересмотр срока полезного использования и ликвидационной стоимости с ретроспективной корректировкой балансовой стоимости объектов производился на основании норм ФСБУ 6/2020 только один раз, при переходе к данному стандарту (в межотчетном периоде 31.12.2021-01.01.2022).

Может ли эксплуатируемый объект иметь нулевую балансовую стоимость, зависит от причин такой ситуации:



6. Проверка активов и обязательств по договорам аренды

При наличии у организации договоров аренды необходимо проверить, соответствует ли данный договор трем обязательным условиям для признания объектов учета аренды по ФСБУ 25/2018:

- 1) Арендодатель предоставляет арендатору имущество на определенный срок.
- 2) Предмет аренды идентифицирован.

Предмет не считается идентифицированным, если:

- у поставщика есть практическая возможность заменить предмет (покупатель не может избежать его замены, а поставщику доступен альтернативный предмет);
 - поставщику может быть экономически выгодно заменить предмет (т.е. выгоды, связанные с заменой, превышают затраты на замену).
- 3) Арендатор контролирует полученное во временное пользование имущество, то есть
 - имеет право на получение экономических выгод от его использования в течение срока аренды;
 - имеет право определять способ использования предмета в течение срока аренды.

По договорам, соответствующим названным условиям, необходимо определить:

1. Срок аренды.

При этом учитывается не только срок, установленный договором (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей), но также возможности и намерения сторон продлевать или сокращать данный срок.

При определении срока аренды для целей применения ФСБУ 25/2018 по краткосрочному договору с постоянной пролонгацией:

- если есть намерение пролонгировать договор, поскольку найти аналогичный объект (аналогичного арендатора) на более выгодных условиях проблематично, то нужно признать в качестве срока аренды период, в течение которого арендатор планирует использовать объект (арендодатель сдавать объект в аренду этому арендатору)
- если с высокой вероятностью можно найти аналогичный объект (аналогичного арендатора) на таких же или более выгодных условиях, то нужно признать в качестве срока аренды срок, установленный договором, с учетом минимального срока, не обеспеченного защитой.

2. Состав арендных платежей

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

- платежи в твердой сумме, которые арендатор вносит арендодателю периодически или единовременно;
- переменные платежи, которые зависят от ценовых индексов или процентных ставок и определены на дату начала аренды (например, индексация арендной платы в зависимости от индекса потребительских цен или ставки ЦБ). *Платежи, которые связаны с возмещением арендодателю фактически потребленных арендатором коммунальных услуг, в рамках ФСБУ 25/2018 не учитываются;*
- справедливая стоимость встречного предоставления, которая определена на дату начала аренды;
- установленные договором платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды;
- платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды;
- суммы, подлежащие оплате или получению в связи с гарантиями выкупа предмета аренды.

Бухгалтерский учет аренды у арендатора

ФСБУ 25/2018 устанавливает для арендатора два способа учета аренды:

- основной,
- упрощенный, которым можно воспользоваться только при определенных условиях.

Арендатор вправе применять упрощенный способ учета аренды в любом из следующих случаев (п. 11 ФСБУ 25):

- а) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;
- б) рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (то есть стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб. При этом арендатор имеет возможность самостоятельно использовать данный предмет аренды, а способность предмета аренды приносить арендатору экономические выгоды преимущественно не зависит от других активов;
- в) арендатор вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную финансовую отчетность.

если при этом одновременно выполняются три условия: (п. 12 ФСБУ 25):

- договор не предусматривает переход к нему права собственности на арендованный объект;
- исходя из условий договора, отсутствует возможность выкупа объекта по цене значительно ниже справедливой стоимости;
- не предполагается передача арендованного объекта в субаренду.

Для арендатора основным является способ, при котором на дату начала аренды признается право пользования арендованным активом и обязательство по аренде.

Право пользования предметом аренды (активом) оценивается по фактической стоимости, включающей (п. 13 ФСБУ 25/2018):

- а) первоначальную оценку обязательства по аренде,
- б) арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды;
- в) затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- г) величину оценочного обязательства, которое при возврате предмета аренды необходимо будет исполнить арендатору исходя из условий договора.

Первоначальная оценка обязательства по аренде определяется как приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату начала аренды (п. 14 ФСБУ 25/2018) путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей (п. 15 ФСБУ 25/2018).

По активам, которые подлежат амортизации, ППА списывается через амортизацию в течение срока их полезного использования (п. 17 ФСБУ 25/2018). Срок полезного использования права пользования основным средством устанавливается в общем порядке, который применяется для основных средств.

ППА и арендные обязательства при изменении условий договора

Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде могут быть пересмотрены в случаях изменения (п. 21 ФСБУ 25/2018):

- или условий договора аренды;
- или намерения продлевать срок аренды, который ранее предполагался;
- или размера арендных платежей (например, наступили обстоятельства, от которых зависит переменная часть платежа).

Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом:

Д 01 «ППА» К 76 «Арендные обязательства»

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

Если уменьшение обязательства по аренде превышает балансовую стоимость права пользования активом, то разницу следует включить в текущие доходы: Д 76 «Арендные обязательства» К 91.1

При изменении обязательства по аренде нужно пересмотреть также и ставку дисконтирования будущих арендных платежей (п. 22 ФСБУ 25/2018).

В случае если меняется срок действия договора аренды, необходимо изменить срок амортизации актива в форме права пользования.

ППА и арендные обязательства при досрочном расторжении договора

При досрочном прекращении договора балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются. Возникающая при этом разница признается в качестве дохода или расхода (п. 23 ФСБУ 25/2018).

Бухгалтерский учет аренды у арендодателя

У арендодателя способ учета имущества, переданного в аренду, зависит от классификации аренды в качестве операционной или неоперационной (финансовой).

Классифицировать арендные отношения необходимо по каждому договору на наиболее раннюю из двух дат: дату заключения договора или дату передачи объекта арендатору.

Аренда классифицируется в качестве операционной, если исходя из условий договора выгоды и риски, связанные с использованием объекта, не переходят к арендатору (п. 26 ФСБУ 25/2018). Признаком операционной аренды является выполнение хотя бы одного из следующих условий:

- 1) срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;
- 2) предметом аренды является объект с неограниченным сроком использования, потребительские свойства которого со временем не меняются;
- 3) на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;
- 4) договором предусмотрено какое-либо иное условие, свидетельствующее о сохранении за арендодателем экономических выгод и рисков на предмет аренды.

Арендодатель, который вправе использовать упрощенные способы бухгалтерского учета, может признавать операционную аренду во всех случаях, которые не предусматривают переход к арендатору права собственности на объект или его выкуп по цене намного ниже справедливой стоимости (п. 28 ФСБУ 25/2018). Это необходимо зафиксировать в учетной политике.

Элементы учетной политики Арендодателя:

1. При операционной аренде – порядок признания доходов:
 - равномерно в течение срока аренды;
 - на основе другого систематического подхода, который лучше отражает характер получения экономических выгод от аренды.
2. При финансовой (неоперационной) аренде - порядок оценки валовой и чистой стоимости инвестиции в аренду, в частности порядок оценки:

- справедливой стоимости предмета аренды;
- негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
- ставки дисконтирования для расчета чистой стоимости инвестиции в аренду.

При финансовой (неоперационной) аренде сам предмет аренды с баланса списывается, и признается объект аренды в виде чистой инвестиции в аренду.

Чистая инвестиция в аренду (ЧИА) – это приведенная (дисконтированная) сумма валовой инвестиции на дату передачи предмета в аренду. $VIA = \text{Номинальная стоимость причитающихся арендодателю будущих арендных платежей} + \text{Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды}$.

После начала аренды чистая стоимость инвестиции меняется каждый месяц, квартал или год (в зависимости от порядка внесения платежей, установленного договором аренды): увеличивается на начисляемые проценты и уменьшается на сумму фактически полученных арендных платежей (п. 36 ФСБУ 25/2018). Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве дохода периода, за который они начислены.

7. Проверка активов на обесценение

На конец отчетного периода все активы следует проверить на обесценение (п. 28 ФСБУ 5/2019, п. 17 ФСБУ 26/2020, п. 38 ФСБУ 6/2020). Цель проведения проверки на обесценение - обеспечение уверенности в том, что активы не отражены по стоимости, превышающий экономические выгоды от их использования или реализации в будущем. При упрощенном бухгалтерском учете эти положения можно не применять.

Российские Федеральные стандарты не приводят порядок проверки на обесценение и отражения этих операций в бухгалтерском учете. Поэтому необходимо разработать такой порядок на основе МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

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

- моральное устаревание или потеря первоначальных качеств актива;
- значительные изменения технических, рыночных, экономических или правовых условий, в которых предприятие осуществляет деятельность;
- сужение рынков сбыта продукции,
- снижение рыночной стоимости актива.

Признаки (индикаторы) обесценения должны быть зафиксированы в учетной политике.

При наличии признаков обесценения необходимо на отчетную дату:

1) По каждому виду запасов сравнить их фактическую себестоимость и чистую стоимость продажи, которая определяется как разница между предполагаемой ценой продажи запасов и предполагаемыми затратами на производство/приобретение этих запасов, их подготовку к продаже.

Если чистая стоимость продажи меньше фактической себестоимости, на разницу необходимо создать резерв (п. 2 ПБУ 21/2008):

- создан (доначислен) резерв под снижение стоимости запасов Д 90.2 (или 91.2) К 14
- восстановлен резерв по ранее обесцененным запасам (до чистой стоимости продажи, но не выше фактической себестоимости) Д 90.2 (или 91.2) К 14 сторно.

2) В отношении основных средств и капитальных вложений при проверке на обесценение следует сравнить балансовую стоимость актива и его возмещаемую стоимость, под которой понимается большая из двух величин:

- справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу. Расходы на продажу - это сумма, которую можно выручить от продажи актива в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие;
- ценность использования актива, которая определяется как приведенная стоимость будущих денежных потоков (как положительных, так и отрицательных) от использования актива и его продажи в конце срока полезного использования.

Если балансовая стоимость актива превышает возмещаемую стоимость, то необходимо признать его обесценение. Убыток от обесценения признается в составе прибыли или убытка или уменьшает резерв по переоценке, если актив учитывается по переоцененной стоимости.

В бухгалтерском балансе ОС и капвложения отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость (в т.ч. с учётом переоценок), уменьшенную на суммы обесценения и накопленной амортизации по ОС (п. 25 ФСБУ 6/2020, п 17.2 ФСБУ 26/2020).

8. Проверка оценочных обязательств

В соответствии с ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении трех условий:

1) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой нельзя избежать.

б) вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В случае сомнения в наличии такой обязанности, оценочное обязательство признается, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, вероятность наличия обязанности превышает 50%.

Наличие оценочного обязательства и его величина – оценочные значения, которые необходимо проверять на каждую отчетную дату и при необходимости корректировать сумму ранее созданного резерва.

В бухгалтерском учете возникают следующие основные оценочные обязательства (и создаются соответствующие резервы):

- связанные с предстоящей оплатой отпусков сотрудникам – у всех организаций (кроме организаций, имеющих право на упрощенный бухгалтерский учет);
- связанные с предстоящей выплатой вознаграждений за выслугу лет – при наличии такой обязанности, установленной нормативными актами организации;
- на предстоящий гарантийный ремонт - если в соответствии с условиями договоров организация обязана обеспечить ремонт реализованного товара (гарантийную поддержку выполненной работы, услуги), при этом исходя из существующей практики вероятность такого события достаточно велика;
- ликвидационные оценочные обязательства на предстоящий демонтаж и утилизацию приобретенных (созданных) запасов и основных средств (ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020);
- оценочное обязательство по налогу на сверхприбыль (отражалась в отчетности за 2023г.);
- оценочное обязательство по судебным спорам (в т.ч. по налоговым проверкам).

Ликвидационные оценочные обязательства

В учете ликвидационного оценочного обязательства выделяются три этапа:

1) Признание оценочного обязательства в момент формирования капитальных вложений в приведенной (дисконтированной) сумме предполагаемых будущих затрат на его исполнение.

Признанное ликвидационное оценочное обязательство включается в сумму капитальных вложений:

Д 08 К 96

2) Ежегодная корректировка оценочного обязательства в связи с приближением сроков его исполнения:
а) уточнение размера обязательства (исходя из изменений технологий ликвидации объекта, цен на работы/услуги, планируемого срока полезного использования объекта и т.п.) должно относиться на изменение суммы капитальных вложений (п. 10 ФСБУ 26/2020), а после принятия к учету объекта основных средств – на изменение первоначальной стоимости объекта (п. 23 ФСБУ 6/2020):

Д 08 (01) К 96 или Д 96 К 08 (01)

б) процентная составляющая (связанная с приближением сроков исполнения обязательства) признаётся в порядке, установленном для учета расходов по займам и кредитам, то есть относится на расходы периода (за исключением инвестиционных активов, по которым проценты до принятия объекта к учету включаются в сумму капитальных вложений): Д 91 К 96

3) Списание оценочного обязательства в момент его исполнения: Д 96 К 60.

Оценочные обязательства в случае доначисления налогов по результатам проверки

Доначисления по результатам налоговой проверки следует отражать не как исправление ошибок прошлых лет, а текущим периодом («Рекомендации по проведению аудита за 2016г.», приложение к Письму Минфина от 28.12.2016 N 07-04-09/78875, разд. «Отражение оценочных обязательств в связи с предстоящей уплатой налоговых санкций»).

При участии организации в судебном споре, по итогам которого вероятна выплата доначислений, штрафа, пени за нарушение налогового законодательства, в бухгалтерском учете признается сумма оценочного обязательства. Величина признанного оценочного обязательства относится на тот вид расходов, на который относится сумма соответствующего налога (п. 5, п. 8 ПБУ 8/2010).

Поэтому в случае получения акта налоговой проверки с доначислениями, организация должна признать оценочное обязательство на сумму доначисленного налога на прибыль, предполагаемого штрафа и пени:

Д сч. 99 «Прибыли и убытки» К сч. 96.

В случае изменения суммы доначислений в результате возражения по акту проверки или жалобы на решение ИФНС, обязательство следует скорректировать (пп. 15, 23 ПБУ 8/2010).

До вступления в силу судебного решения в бухучете числится оценочное обязательство.

На дату вступления в силу решения о привлечении к ответственности, отражается обязательство по его уплате:

Д сч. 96 К сч. 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — если ранее было признано оценочное обязательство на сумму доначисленного налога;

Д сч. 99 К сч. 68 — если оценочное обязательство не признавалось.

Аналитика по счету 99 должна обеспечивать обособленное отражение в Отчете о финансовых результатах сумм налога на прибыль, доначисленного за периоды, предшествующие отчетному, а также сумм оценочных обязательств, признанных в связи с вероятными доначислениями налога за прошедшие периоды.

Такие показатели не должны включаться в показатель строки 2411 «в т.ч. текущий налог на прибыль». Их следует отражать по строке 2460 «Прочее» ОФР (Рекомендация Фонда «БМЦ» N P-64/2015-КпР «Фискальные санкции»).

9. Анализ дебиторской и кредиторской задолженности

Анализ дебиторской и кредиторской задолженности проводится с двумя целями:

- 1) принятие мер по ликвидации просроченной дебиторской/кредиторской задолженности или по ее списанию;
- 2) оценка финансового состояния предприятия.

Чтобы установить, нет ли на конец отчетного периода просроченной дебиторской или кредиторской задолженности, необходимо проанализировать счета расчетов с контрагентами.

Отчеты по поставщикам и видам договоров являются основой для составления акта сверки расчетов с контрагентами.

Задолженность при анализе подразделяется на:

- краткосрочную;
- долгосрочную (больше 12 месяцев);
- просроченную.

Все организации (в том числе те, которые применяют упрощенные методы бухгалтерского учета), должны создавать в бухучете резерв сомнительных долгов (п. 70 Положения, утв. Приказом Минфина от 29.07.98 № 34н). Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично (п. 70 Приказа Минфина России от 29.07.1998 N 34н.). Порядок оценки вероятности невозврата долга устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

При наличии валютных расчетов для расчета суммы резерва по сомнительным долгам как в бухгалтерском, так и в налоговом учете принимается рублевый эквивалент суммы дебиторской задолженности в валюте на дату проведения инвентаризации (письмо Минфина России от 03.03.2021 N 03-03-06/1/14960).

Следует иметь в виду, что в налоговом учете в 2025 году доходы/расходы в виде положительной/отрицательной курсовой разницы по требованиям/обязательствам в иностранной валюте (за исключением авансов) признаются только на дату прекращения (исполнения) этих требований/обязательств. Пересчет валютных требований (обязательств) на конец месяца не производится. Поэтому на конец отчетного периода может возникать разница в оценке дебиторской и кредиторской задолженности в валюте.

Выявленная по итогам отчетного периода безнадежная дебиторская задолженность списывается как убыток.

В нормативных документах бухгалтерского учета отсутствует конкретный перечень оснований для признания задолженности безнадежной. В пунктах 77, 78 "Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ" сказано только о необходимости списания

- дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и других долгов, нереальных для взыскания;
- кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой.

Признание задолженности безнадежной для целей налогового учета осуществляется по основаниям, перечисленным в п. 2 статьи 266 НК РФ:

- истек установленный срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ). При этом признание задолженности безнадежной по основанию истечения установленного срока исковой давности осуществляется вне зависимости от предпринятых налогоплательщиком мер принудительного взыскания такой задолженности (письма Минфина России от 16.02.2021 N 03-03-06/2/10482, от 13.01.2020 N 03-03-06/1/569);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ) (законы, указы, постановления, распоряжения, положения и т.п. органов государственной власти и местного самоуправления);
- обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ). При этом долги, нереальные ко взысканию, списываются в составе внереализационных расходов с даты исключения налогоплательщика-должника из ЕГРЮЛ. Но следует иметь в виду, что при исключении юрлица из ЕГРЮЛ по причине недостоверности сведений, указанных им при регистрации (п. 5 статьи 21.1 Закона N 129-ФЗ), признать задолженность безнадежной и списать на расходы в налоговом учете нельзя (письма Минфина России от 17.05.2021 № 03-03-06/1/37298, от 27.01.2021 № 03-03-06/1/4667, от 21.05.2019 № 03-03-06/2/36730). Данная задолженность может быть признана безнадежной по другим основаниям, в частности, в связи с истечением срока исковой давности.
- невозможность взыскания долга подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства;
- признание безнадежными долгов физлица-банкрота в соответствии с Федеральным законом от 26.10.2002 N 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»;
- суммы прекращенных кредитных обязательств, оформленных мобилизованными гражданами, контрактниками, военнослужащими - участниками СВО и членами их семей если военнослужащий погиб, скончался от увечья или получил I группу инвалидности (Федеральный закон от 21.11.2022 N 443-ФЗ, ст. 2 Федерального закона от 07.10.2022г. № 377-ФЗ).

Суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами) подлежат списанию в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, в частности, при ликвидации кредитора.

Основанием для списания долгов с истекшим сроком исковой давности и других долгов, нереальных для взыскания или погашения, является приказ руководителя, который издается по результатам инвентаризации.

Невостребованная кредиторами просроченная задолженность списывается на прибыль организации и учитывается при расчете налога на прибыль как внереализационный доход.

10. Анализ оборотно-сальдовой ведомости

Общие требования к составлению оборотно-сальдовой ведомости (ОСВ):

1. Все показатели ОСВ должны быть представлены в аналитике по субсчетам.
2. По активно-пассивным счетам сальдо по счету и сальдо по субсчету должно быть отражено в развернутом виде. Запрет на зачет между статьями актива и пассива установлен п. 34 ПБУ 4/99. Исключения – только ситуации, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

В ходе проверки ОСВ выявляется отсутствие или наличие 3-х видов ошибок:

- технические;
- методологические.
- логические.

Соотношения для проверки отсутствия (или наличия) технических ошибок:

- остаток по счетам на начало отчетного периода должен соответствовать остаткам на конец предшествующего периода. Данная проверка особенно важна в случае перехода на новую программу: необходимо убедиться в правильном переносе начальных данных из ОСВ предыдущего отчетного периода;
- не должно быть сальдо на счете «000». Этот вспомогательный счет, как правило, используется для ввода в программу первоначальных остатков. Если первоначальные остатки заведены неправильно, то на счете «000» остается сальдо;
- данные ОСВ должны соответствовать аналитическим регистрам бухгалтерского учета по соответствующим счетам и субсчетам.

Показатели для проверки отсутствия (или наличия) методологических ошибок:

1. Должны быть равны:
 - суммы по активу и пассиву на начало и конец отчетного периода,
 - суммы оборотов по активу и суммы оборотов по пассиву за отчетный период,

Если начальные сальдо по дебету и кредиту не равны, значит, в предыдущих периодах допущена грубая ошибка, которая не была ранее выявлена.

2. Не должно быть минусовых остатков по счетам/субсчетам, то есть остатков в активе по пассивным счетам или остатков в пассиве по активным счетам.

Кредитовое сальдо на активном счете (например, счета учета денежных средств, МПЗ, внеоборотных активов) или красное сальдо по дебету активного счета – это ошибки в проводках. Аналогично ошибкой является дебетовое сальдо на пассивном счете или красное сальдо по кредиту пассивного счета.

3. Выявление ошибок в учете товарно-материальных ценностей (счета 10, 41, 43)

Проверка правильности учета ТМЦ должна выполняться на основании не только суммовых, но и количественных показателей в разрезе номенклатуры. Поэтому по счетам 10, 41, 43 необходимо сформировать оборотно-сальдовые ведомости с дополнительными показателями «Количество».

Возможные ситуации, свидетельствующие об ошибке при анализе ОСВ по ТМЦ с количественными показателями:

- отрицательный остаток;
- суммовое сальдо без количества;
- количественный остаток без суммы.

Для выявления причины ошибки нужно провести анализ ТМЦ по субконто в разрезе номенклатуры.

Возможные причины ошибок:

- 1) есть документ списания или реализации номенклатуры, но нет поступления:
 - при вводе одного из документов (поступления или списания) ошиблись и выбрали не ту номенклатуру, которую было нужно;
 - на момент проведения документа списания поступление было, но оно было введено неверной датой, которую позже изменили;
 - поступление было введено ошибочно, и его удалили уже после списания номенклатуры.

Необходимо в каждой ситуации выявить причину и решить проблему: либо убрать документ списания, либо изменить номенклатуру, либо ввести документ поступления, если он всё-таки должен быть. После устранения ошибок цепочка движения номенклатуры закроется.

- 2) поступление ТМЦ на один субсчет, а списание с другого. Нужно либо поменять счет учета в документе поступления, либо отредактировать списание, в зависимости от того, как в действительности классифицируется ТМЦ.

Проверка отсутствия логических ошибок:

- При отсутствии выручки, облагаемой НДС по ставке, отличной от 20%, обороты по счету/субсчету 90.3 «НДС» должны составлять пропорцию 20/120 от оборотов по счету 90.1 «Выручка».
- В большинстве случаев должно выполняться соотношение: остаток по счету/субсчету 76 «НДС по авансам полученным» составляет 20/120 от остатка по счету 62.2 «Авансы полученные». Исключение — операции получения авансов по деятельности, перечисленной в абз. 3–5 п. 1 ст. 154 НК РФ.