

30 ноября 2023 г.

Тема:

**«Особенности годовой
бухгалтерской отчетности -
2023»**

Спикер:

**Бобовникова Светлана Александровна,
аттестованный аудитор (единый аттестат),
МВА Кингстонского университета (UK),
ДИПИФР, преподавательский стаж 30 лет**



РЕКОМЕНДАЦИИ ... ПО ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ЗА 2022 ГОД



приложение к письму Минфина РФ
от 23 декабря 2022 г.
№ 07-04-09/126779

Влияние ситуации, сложившейся в 2022 г.

комплекс факторов экономического и иного характера:

- геополитическая обстановка,
- ограничения, введенные в отношении РФ и ее экономических субъектов отдельными государствами и их объединениями,
- меры, принимаемые в Российской Федерации в ответ на внешнее санкционное давление,
- ограничения, связанные с коронавирусной инфекцией.

Влияние на показатели отчетности:

- Непрерывность деятельности
- Проверка на обесценение запасов, ВНА, Дебиторской задолженности и др.
- Раскрытие информации о событиях после отчетной даты

Применение рекомендаций в области бухгалтерского учета

- учетная политика формируется организацией **самостоятельно**, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, ФСБУ;
- рекомендации **не должны противоречить** федеральным и отраслевым стандартам бухгалтерского учета, нормативным актам Банка России ... ;
- применение рекомендаций **не должно создавать препятствия** осуществлению экономическим субъектом его деятельности;
- рекомендации должны обеспечивать правильное применение федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, **уменьшение расходов на организацию бухгалтерского учета**, распространение передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации"

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил настоящего Положения организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Организация должна при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций"

Организации при составлении бухгалтерской отчетности используют формы бухгалтерской отчетности, утвержденные настоящим приказом, если иные формы не установлены федеральными или отраслевыми стандартами бухгалтерского учета.



- Состав отчетности останется прежним
- В Балансе добавлены строки для Инвестиционной недвижимости, Долгосрочных активов на продажу, исключена строка «Доходы будущих периодов»
- В ОФР объединили строки «Прочие доходы» и «Прочие расходы»
- Отдельными строками в ОФР будут представлены Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности и Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности
- Изменили порядок представления информации о влиянии изменения учетной политики и исправления ошибок на статьи капитала в ОИК
- Отчетность подписывает руководитель (иные лица – если это предусмотрено в учредительных документах)

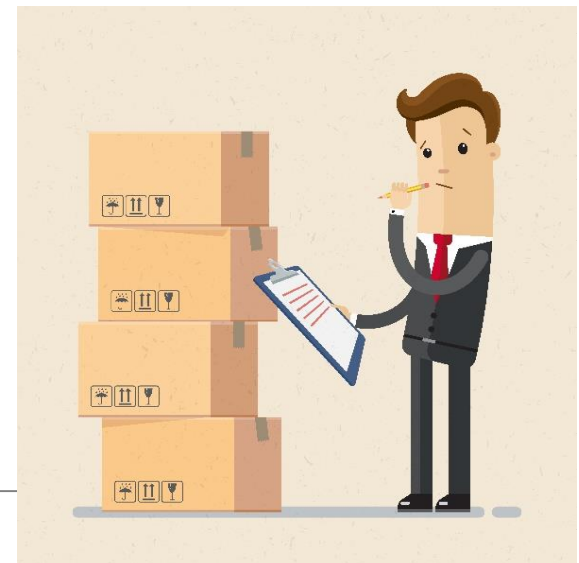
ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»

Утвержден приказом Министерства финансов
Российской Федерации от 13.01.2023 N 4н

Зарегистрировано в Минюсте РФ

5 апреля 2023 г.

Регистрационный № 72888





МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

ПРИКАЗ

13.01.2023

Москва



№ 4н

**Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета
ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»**

В соответствии с частью 3 статьи 11, пунктом 2 части 1 статьи 23 и пунктом 2 части 1 статьи 28 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, № 50, ст. 7344; 2019, № 30, ст. 4149), подпунктом 5.2.21(1) пункта 5 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, № 31, ст. 3258; 2012, № 44, ст. 6027; 2020, № 6, ст. 698), программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг., утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 февраля 2022 г. № 23н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 24 марта 2022 г., регистрационный № 67877), приказываю:

1. Утвердить прилагаемый Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (далее – Стандарт).

2

2. Установить, что Стандарт применяется с 1 апреля 2025 года. Организация может принять решение о применении настоящего Стандарта до указанного срока.

Министр

А.Г. Силуанов

Информационное сообщение Минфина России от 12.04.2023 N ИС-учет-44

- **появились общие требования к инвентаризации:** полнота инвентаризации, определенные способы, которыми выявляют фактическое наличие объектов, документирование, своевременность и обоснованность отражения результатов и т.д.;
- **закрепили определения ряда понятий** (объекты инвентаризации, фактическое наличие объектов инвентаризации, срок проведения инвентаризации и др.);
- **разрешили определять наличие** объекта, например, с помощью видео- или фотофиксации;
- **право устанавливать состав документов** инвентаризации предоставили самой организации. Ранее был полный перечень таких документов;
- **ввели новые требования к оценке** результатов инвентаризации ;
- для каждого случая обязательной инвентаризации **установили дату**, по состоянию на которую ее нужно провести;
- **уточнили случаи**, когда инвентаризационную **комиссию можно не создавать**

**Приказ Минфина России от
17.09.2020 № 204н**

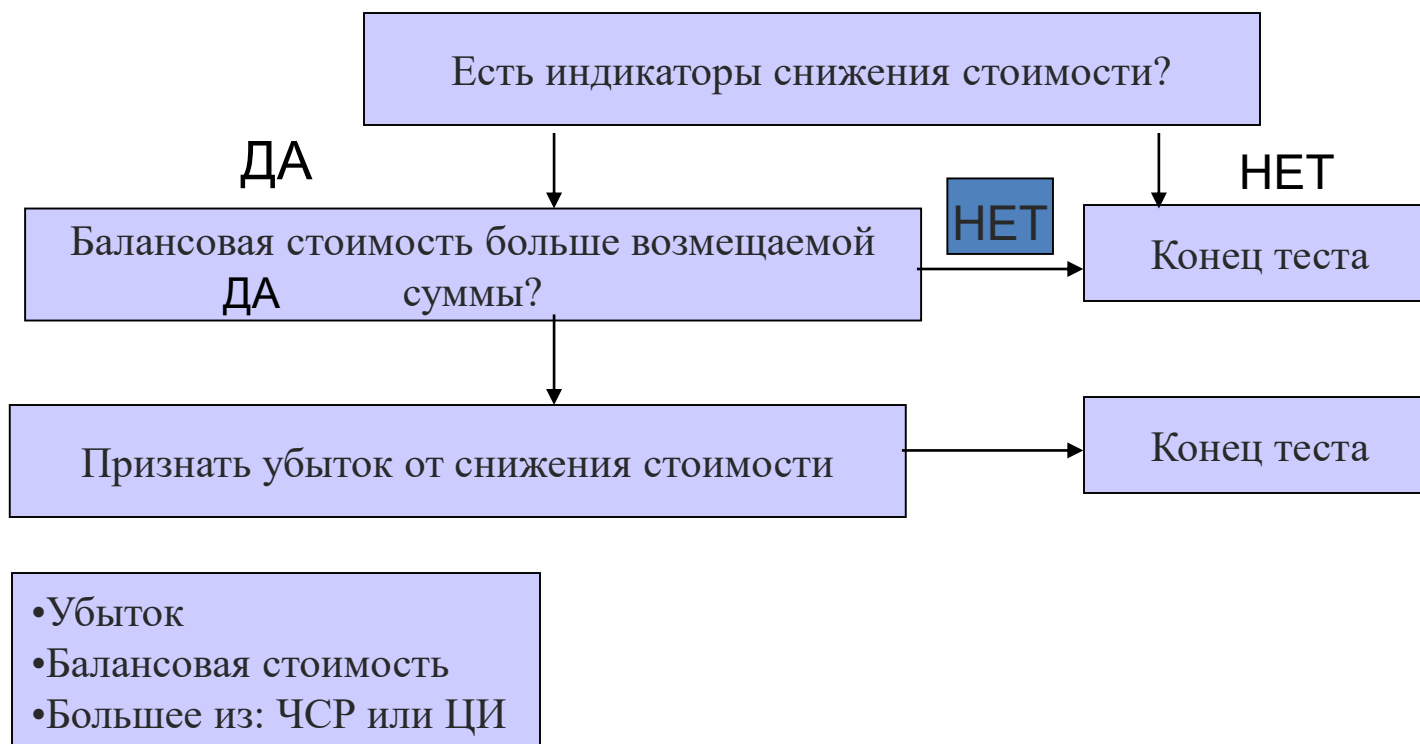


**ФСБУ 6/2020
«ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»**

МСФО (IAS 36) «Обесценение активов»

- Актив не может отражаться в учете в оценке, превышающей сумму экономических выгод от его использования => возмещаемую сумму
- Если балансовая стоимость > возмещаемой суммы => **признается убыток от обесценения**
- Если налицо признаки обесценения актива => необходимо провести формальную проверку на обесценение.

Тест на обесценение



Возмещаемая сумма

Возмещаемая сумма - наибольшее из:

справедливой стоимости за вычетом
затрат на выбытие;

или

ценности использования.



Справедливая стоимость -

сумма, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

Ценность использования -

дисконтированная величина будущих чистых денежных потоков от использования данного актива и его выбытия в конце срока полезной службы.

Пример. Тест на обесценение

Компания проверяет на обесценение свою производственную линию. Балансовая стоимость линии на отчетную дату составляет 5000 тыс. руб.

Согласно оценкам, производственная линия будет функционировать еще 4 года и по окончании срока полезного использования не будет иметь существенной остаточной (ликвидационной) стоимости.

Компания может продать производственную линию за 2000 тыс. руб. Для этого ей придется затратить 400 тыс. руб. на демонтаж линии и 150 тыс. руб. на расходы, связанные с юридическим оформлением сделки купли-продажи.

Пример. Тест на обесценение

На отчетную дату бухгалтерская, производственная и экономическая службы компании предоставили следующие данные:

- цена продажи продукции компании (без НДС) — 1000 руб. за единицу;
- прямая производственная себестоимость продукции — 400 руб. за единицу;
- постоянные производственные накладные расходы — 3 млн руб. в год;
- на предприятии ожидается падение производственной мощности на 500 единиц ежегодно. В первый год использования она составит 8 тыс. единиц продукции, а в четвертый год — 6,5 тыс. единиц.;
- безрисковая процентная ставка — 12% годовых;
- уровень инфляции — 6 % годовых (действует равномерно на цены продажи, прямые затраты на продукцию и постоянные производственные накладные расходы).

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу равна **1450 тыс. руб.** (2000 тыс. (цена продажи) — 400 тыс. (демонтаж) — 150 тыс. (юридические расходы)).



Ценность использования:

а) Будущие потоки денежных средств (без учета инфляции и дисконтирования равны):

1-й год = 1800 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 8 \text{ тыс. ед.} - 3000 \text{ тыс. руб.})$;

2-й год = 1500 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 7,5 \text{ тыс. ед.} - 3000 \text{ тыс. руб.})$;

3-й год = 1200 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 7 \text{ тыс. ед.} - 3000 \text{ тыс. руб.})$;

4-й год = 900 тыс. руб. $((1000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 6,5 \text{ тыс. ед.} - 3000 \text{ тыс. руб.})$.

б) Приведенная сумма будущих денежных потоков (с учетом инфляции):

1-й год = 1703 тыс. руб. $(1800 \text{ тыс. руб.} \times 1,06 / 1,12)$;

2-й год = 1344 тыс. руб. $(1500 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^2)$;

3-й год = 1017 тыс. руб. $(1200 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^3)$;

4-й год = 722 тыс. руб. $(900 \text{ тыс. руб.} \times (1,06 / 1,12)^4)$.

Итого ценность использования равна **4786 тыс. руб.** $(1703 \text{ тыс.} + 1344 \text{ тыс.} + 1017 \text{ тыс.} + 722 \text{ тыс.})$.

Возмещаемая сумма равна ценности использования (4786 тыс. руб.).

Однако возмещаемая сумма (4786 тыс. руб.) меньше балансовой стоимости на отчетную дату (5000 тыс. руб.), поэтому балансовую стоимость производственной линии необходимо **обесценить до возмещаемой суммы и отнести 214 тыс. руб. на убытки от обесценения.**

Балансовая стоимость основного средства (производственной линии) на отчетную дату составит 4786 тыс. руб.

Обесценение активов генерирующие единицы

ВАЖНО:

- Возмещаемая сумма должна определяться для индивидуального актива;
- Если невозможно определить возмещаемую сумму для индивидуального актива, она определяется для группы активов - генерирующей единицы;
- Генерирующая единица должна определяться последовательно.

Генерирующая единица - наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая приток денежных средств в большой степени независимо от притока денежных средств от других **активов.**

Пример. Тест на обесценение генерирующей единицы

Производственное предприятие представляет собой производственный комплекс, выпускающий только один вид продукции, поэтому для проверки на обесценение активов рассматривается как единая генерирующая единица.

На балансе предприятия числятся НМА:

- товарный знак стоимостью 200 тыс. руб., который учтен как НМА с неопределенным сроком службы, и
- лицензия на производственную деятельность в течение 5 лет балансовой стоимостью 800 тыс.руб.

Экономическая служба компании рассчитала, что, начиная с отчетной даты, приведенный денежный поток, генерируемый производственным комплексом, составит **5 млн руб.**

Активы генерирующей единицы, тыс.руб.

Наименование актива	Балансовая стоимость на отчетную дату	Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу
Товарный знак	200	?
Лицензия на производственную деятельность в течение 5 лет	800	?
Производственный комплекс	2400	1500
Очистные сооружения	600	100
Административное здание	1500	1300
Чистые оборотные активы (запасы готовой продукции)	500	600
Итого	6000	3500

Распределение обесценения (шаг 1)

Наименование актива	Балансовая стоимость на отчетную дату	Доля	Обесценение (Шаг 1)	Балансовая стоимость после обесц.
Товарный знак	200	200/5500	(36)	164
Лицензия	800	800/5500	(146)	654
Производственный комплекс	2400	2400/5500	(436)	1964
Очистные сооружения	600	600/5500	(109)	491
Административное здание	1500	1500/5500	(273)	1227
Чистые оборотные активы	500	—	—	500
Итого	6000		(1000)	5000

Распределение обесценения (шаг 2)

Наименование актива	Балансовая стоимость после шага 1	Доля	Шаг 2	Балансовая стоимость после обесценения
Товарный знак	164	164/3273	(3)	161
Лицензия	654	654/3273	(15)	639
Производственный комплекс	1964	1964/3273	(44)	1920
Очистные сооружения	491	491/3273	(11)	480
Административное здание	1227		73	1300
Чистые оборотные активы	500		—	500
Итого	5000		—	5000

Капитальные вложения в несущественные активы

Затраты на приобретение, создание, **улучшение, восстановление несущественных активов** признаются расходами периода, в котором они понесены. В этой связи требования подпункта «б» пункта 45 ФСБУ 6/2020 о раскрытии сверки остатков и движения основных средств не распространяются на несущественные активы (п.8 Рекомендации БМЦ Р-126/2021 - КпР «Стоимостной лимит для основных средств»).

ПРОБЛЕМА: существенные капитальные вложения в несущественный актив

РЕШЕНИЕ: Если сами затраты на капитальный ремонт **несущественны** для организации, то она вправе, руководствуясь требованием **рациональности**, учитывать затраты на капитальный ремонт так же, как затраты на текущий. Для этого соответствующее решение и критерий существенности следует закрепить в учетной политике (п. 7.4 ПБУ 1/2008).



Ссылки на применение IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости»

ФСБУ 6 «Основные средства»

ФСБУ 5 «Запасы»

ФСБУ 25 «Бухгалтерский учет аренды»

ФСБУ 26 «Капитальные вложения»

ФСБУ 14 «Нематериальные активы»

... все еще впереди!

**Прямые ссылки на IAS 36 «Обесценение активов» в
ФСБУ – необходимость расчета справедливой
стоимости для проведения теста на обесценение**

Выбор подхода для оценки СС

Выбор и использование правильного подхода требуют:

- **высокого уровня квалификации специалиста,**
- **достаточных знаний в отношении оцениваемого актива, обязательства или бизнеса,**
- **использования при расчете существенных допущений.**

Решение о том, какой подход предпочесть, зависит в первую очередь от природы оцениваемого объекта

Самостоятельными инвентарными объектами признаются также **существенные по величине** затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств **с частотой более 12 месяцев ...**



Письмо Минфина РФ от 23 декабря 2022 г. № 07-04-09/126779

Согласно пункту 10 ФСБУ 6/2020 существенные по величине затраты организации 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.

Такое признание осуществляется **вне зависимости от стоимости и срока полезного использования объектов основных средств**, в отношении которых осуществлены указанные затраты.

- Срок полезного использования
- Ликвидационная стоимость
- Способ начисления амортизации

□ определяются при признании ОС в бухгалтерском учете

□ подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основных средств. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации (корректировки отражаются как изменения оценочных значений)



Изменение оценочного значения

- Изменение оценочного значения , подлежит признанию в учете и отчетности **перспективно**:
- периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;
- периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.



1 января 2022 года компания приобрела станок за 1000 тыс. руб. На дату приобретения техническая служба компании оценивает, что срок полезного использования станка составляет шесть лет, а ликвидационная стоимость равна 100 тыс. руб. Ожидается равномерный приток экономических выгод от использования станка на протяжении всего срока полезного использования.

31 декабря 2023 года, оценивая результаты работы станка за два года, компания пришла к выводу, что срок полезного использования станка составит еще семь лет начиная с 1 января 2024 года, а его ликвидационная сумма в связи с моральным износом к концу срока эксплуатации составит 50 тыс. руб.

Как в отчетности за 2022 и 2023 годы должен быть представлен данный станок?

Амортизация за 2022 год:

$$(1000 - 100) / 6 \text{ лет} = 150$$

БС станка на 31.12.22 = 1000 – 150 = 850

31.12.2023 - Пересмотр СПИ 2023 год + 7 лет = 8 лет

Амортизация за 2023 год:

$$(1000 - 150 - 50) / 8 \text{ лет} = 100$$

БС станка на 31.12.23 = 1000 – 150 – 100 = 750



ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утв. приказом Минфина России от 16 октября 2018 г. № 208н



Первоначальная оценка права пользования объектом аренды включает:

- величину **первоначальной оценки обязательства** по арендным платежам;
- **арендные платежи, осуществленные** на дату начала аренды или до такой даты;
- **затраты арендатора** в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- величину подлежащего исполнению арендатором **оценочного обязательства**, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.

Включаются ли в право пользования ?

- **Авансовые платежи, относящиеся ко всем будущим арендным платежам**
- **Обеспечительные платежи и депозиты: возмещаемые и невозмещаемые**
- **Стимулирующие платежи, полученные от арендодателя**



Первоначальная оценка обязательства по аренде

- по приведенной стоимости арендных платежей, не осуществленных на дату начала аренды.

Арендные платежи должны быть дисконтированы с применением **ставки процента, подразумеваемой в договоре**, если существует практическая возможность ее определить.

В случае, когда указанная ставка не определяется очевидно, применяется **ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.**



Приложение А IFRS 16 «Аренда»

«Ставка процента, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для получения актива со стоимостью, аналогичной стоимости актива в форме права пользования в аналогичных экономических условиях».



Возможные источники данных для определения ставки дисконтирования:

- заключенные кредитные договоры на сопоставимых условиях (дата заключения договоров не может существенно отличаться от даты начала аренды и должна быть после даты начала аренды, так как ставка должна учитывать уже существующую долговую нагрузку компании);
- действующие кредитные лимиты или линии -это именно возможность привлечения дополнительного финансирования;
- котировки банков-партнеров в отношении возможностей привлечения финансирования. Результаты таких котировок отражают готовность банков предоставить заемные средства на указанных условиях;
- Банк России публикует регулярную статистику по кредитным организациям, включая средние ставки по кредитам нефинансовым организациям с разбивкой по срокам кредитования. Такие данные могут потребовать корректировок на «экономические условия», специфичные для конкретного арендатора;
- ключевая ставка ЦБ — основной индикатор уровня процентных ставок в рублевой зоне, однако объем и сложность поправок на кредитный риск арендатора, срок, сумму и прочие параметры заимствования, могут быть непреодолимыми.

При расчете обязательства по аренде учитываются:

- определенные в **твердой сумме платежа** арендатора арендодателю, вносимые периодически или единовременно, **за вычетом платежей, осуществляемых арендодателем в пользу арендатора**, в том числе возмещение арендодателем расходов арендатора;
- **переменные платежи**, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, определенные на дату, по состоянию на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором;
- справедливая стоимость иного **встречного предоставления**, определенная на дату начала аренды (справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности);
- **платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды**, установленные договором аренды, когда возможность и намерение такого изменения учитываются при определении срока аренды;
- **платежи, связанные с правом выкупа** предмета аренды арендатором, в случае, когда арендатор намерен воспользоваться таким правом;
- суммы, **подлежащие оплате (получению) в связи с гарантиями стоимости** предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды.

- **платежи, которые зависят от индекса или ставки:** учитываются при расчете обязательств в той сумме, которая рассчитана на основании ставки или индекса, действующих на дату начала аренды (т. е. не требуется делать прогноз изменения ставки или индекса). Отклонение фактических платежей от включенных в расчет обязательств отражаются в расходах периода;
- **платежи, которые зависят от прочих факторов** (например, дополнительные платежи за превышение установленного объема потребления актива) - всегда относятся на расходы периода

1 января 2022 года компания А (арендатор) заключила договор аренды грузовиков сроком на 10 лет. Ежемесячные арендные платежи включают:

- фиксированный платеж в сумме 30 тыс. руб. за один грузовик,**
- дополнительный платеж 20 тыс. руб. за грузовик, который уплачивается, если грузовик использовался для транспортировки грузов в этом месяце;**
- дополнительный платеж в сумме 10 руб. за километр пробега, если пробег за месяц превышает 1000 км. Ожидаемый пробег составляет 1500 км в месяц.**
- переменный платеж в сумме 50 тыс. руб. за грузовик. Этот платеж индексируется каждые два года с учетом изменения индекса потребительских цен за прошедшие два года. 1 января 2022 года ИПЦ = 110, 31 декабря 2022 года ИПЦ = 125.**

В первоначальную оценку обязательства по аренде включаются:

- фиксированный платеж в сумме 30 тыс. руб. ;
- «по существу фиксированный платеж» в сумме 20 тыс. руб. ;
- переменный платеж в сумме 50 тыс. руб. Несмотря на то, что индекс потребительских цен изменился, обязательство по аренде не переоценивается до окончания второго года (31 декабря 2023 года).

*Дополнительный платеж в размере 10 руб. за км **не включается** в оценку обязательства по аренде, поскольку не зависит от ставки или индекса, а относится на расходы периода.*

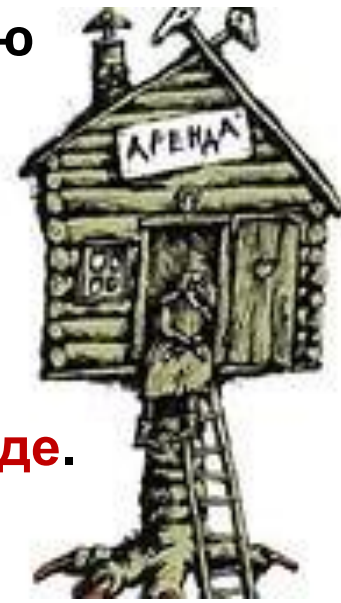


Пересмотр обязательства и права пользования

Фактическая стоимость права пользования активом **пересматривается** в случае изменения договора аренды, если возникающие при этом объекты бухгалтерского учета не классифицируются в качестве вновь возникших объектов учета аренды:

- изменения условий договора аренды;
- изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.

Возникшие в связи с пересмотром фактической стоимости права пользования активом **корректировки относятся на соответствующую задолженность по аренде.**



1 октября 2022 года «Эталон» арендовал станок. Срок аренды — 2 года, ежегодный арендный платеж — 1 млн руб. и должен производиться 30 сентября каждого года аренды.

Первоначальные затраты по договору аренды составили 100 тыс. руб. В качестве ставки, заложенной в договоре аренды, «Эталон» планирует использовать рыночную ставку 8%, по которой возможно привлечь дополнительные финансовые ресурсы.

Фактическая производительность станка оказалась выше, чем ожидало руководство «Эталона», поэтому 1 апреля 2023 года срок аренды продлили еще на 1 год (до 30 сентября 2025 года).

Арендный платеж за этот дополнительный год составит 1,2 млн руб. и должен быть произведен 30 сентября 2025 года. На 1 апреля 2023 года ставка привлечения дополнительных финансовых ресурсов составила 6% годовых.

Приведенная стоимость по ставке 8% годовых 1 руб. к уплате через 6 месяцев составляет 96 копеек. Приведенная стоимость по ставке 6% годовых 1 руб. к уплате через 6 месяцев составляет 97 копеек.

Обязательство по аренде на 1 октября 2022 года — это приведенная по ставке 8% годовых сумма будущих арендных платежей (два платежа по 1 млн руб.).

Обязательство по аренде — 1783 тыс. руб. ($1000 \text{ тыс.} / 1,08 + 1000 \text{ тыс.} / 1,08^2$).

Обязательство амортизируется по ставке 8%. Расходы на финансирование за первые 6 месяцев аренды — 71 тыс. руб. ($1783 \text{ тыс.} \times 8\% \times 6 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.}$).

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 31 марта 2017 года — 1854 тыс. руб. ($1783 \text{ тыс.} + 71 \text{ тыс.}$).

Расходы на финансирование за 2022 год — 35,5 тыс.руб. ($71 \text{ тыс.} \times \frac{1}{2}$);

В результате модификации договора на 1 апреля 2023 года необходимо пересчитать обязательство по аренде **по новой ставке дисконтирования 6%**.

Приведенная сумма арендных платежей на 30 сентября 2023 года (три платежа 30 сентября 2023, 2024 и 2025 годов) — 3011 тыс. руб. (1000 тыс. + 1000 тыс. / 1,06 + 1200 тыс. / 1,06²).

Приведенная сумма арендных платежей на 1 апреля 2023 года — 2921 тыс. руб. (3011 тыс. × 0,97).

Балансовая стоимость пересмотренного обязательства по аренде на 1 апреля 2023 года — 2921 тыс. руб. Изменение балансовой стоимости обязательства в сторону увеличения составило **1067 тыс. руб.** (2921 тыс. – 1854 тыс.).

Расходы на финансирование за второе полугодие аренды (с 1 апреля по 30 сентября 2023 г.) — 88 тыс. руб. (2921 тыс. × 6% × 6 мес. / 12 мес.).

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 30 сентября 2023 года — 2009 тыс. руб. (2921 тыс. + 88 тыс. – 1000 тыс.).

Расходы на финансирование за четвертый квартал 2023 года (с 1 октября по 31 декабря 2023 г.) — 30,14 тыс. руб. (2009 тыс. × 6% × 3 мес. / 12 мес.).

Итого расходы на финансирование в ОФР за 2023 год – 153,64 тыс.руб., в том числе:

-1 квартал = 35,5 тыс.руб.

-2-3 кварталы = 88 тыс.руб.

-4 квартал = 30,14 тыс. руб.

Балансовая стоимость обязательства по аренде на 31 декабря 2023 года — 2039,14 тыс. руб. (2009 тыс. + 30,14 тыс.), в том числе:

- краткосрочное обязательство — 909,6 тыс. руб. (1000 тыс.– 2009 тыс. × 6% × 9/12);

- долгосрочное обязательство — 1129,54 тыс. руб. (2039,14 тыс. – 909,6 тыс.).

В первоначальную стоимость актива включается:

первоначальная оценка обязательства по аренде — 1783 тыс. руб.;

первоначальные прямые затраты на договор — 100 тыс. руб.

Итого первоначальная оценка актива — 1883 тыс. руб.

В течение первых 6 месяцев аренды амортизация рассчитывается исходя из двухлетнего срока аренды. Амортизация с 01.10.22 по 31.03.2023 — 471 тыс. руб. (1883 тыс. / 2 × 6 мес. / 12 мес.), в том числе за 2022 год – 235,5 тыс.руб.

Корректировка обязательства по аренде, связанная с модификацией договора, учитывается в балансовой стоимости актива в форме права пользования.

Балансовая стоимость актива в форме права пользования после корректировки на 1 апреля 2023 года — 2479 тыс. руб. (1883 тыс. – 471 тыс. + 1067 тыс.).

Начиная с 1 апреля 2023 года актив амортизируется в течение 2,5 года.

Амортизация за период с 01.04.23 по 31.12.23 — 743,7 тыс. руб. (2479 тыс. / 2,5 года × 9 мес. / 12 мес.).

Итого амортизация в течение 2023 года— 979,2 тыс. руб. (235,5 тыс. + 743,7 тыс.).

Балансовая стоимость актива в форме права пользования на 31 декабря 2023 года — 1735,3 тыс. руб. (2479 тыс. – 743,7 тыс.).

Чистая стоимость инвестиции в аренду **проверяется на обесценение** в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" в редакции 2014 года

2014 г. – новая **модель обесценения финансовых инструментов на основе ожидаемых убытков**



- раз амортизация права пользования активом (ППА), образованного в рамках учета арендных операций у арендатора, не существует с точки зрения Налогового кодекса РФ в принципе, то **налоговая стоимость ППА считается равной нулю**
- **налоговая стоимость Обязательства по аренде признается равной нулю**, так как все, что формировало и будет формировать его балансовую стоимость, рано или поздно в дальнейшем будет уменьшать и налоговую базу.

**1 января 2017 г. получено в аренду оборудование на срок
4 года**

Ежегодный арендный платеж – 2000 тыс.руб. в конце года

Ставка, заложенная в договоре - 10 %

Год	Платеж	Коэф. диск.	Дисконтированная СТОИМОСТЬ
2017	2 000	0.9090	1 818
2018	2 000	0.8264	1 653
2019	2 000	0.7513	1 503
2020	2 000	0.683	1 366

6 340

10% Платеж

2017	6340	634	-2000	4974
2018	4974	497	-2000	3471
2019	3471	347	-2000	1818
2020	1818	182	-2000	0

1660 -8000

- Амортизация ППА = $6340 / 4 \text{ года} = 1585 \text{ в год}$

Метод отсрочки

	ОФР		Налоговый учет	ВР	ОНА	Баланс
2017	1585 + 634 = 2219		2000	219	43,8	43,8
2018	1585 + 497 = 2082		2000	82	16,4	60,2
2019	1585 + 347 = 1932		2000	-68	-13,6	46,6
2020	1585 + 182 = <u>1767</u>		<u>2000</u>	-233	-46,6	0
		8000	8000			

Балансовый метод

		БС	НС	ВР	ОНА-Баланс	ОФР
01.01.2017	ППА	6340	0	6340		
	ОА	-6340	0	<u>-6340</u>		
				0	0	
31.12.2017	ППА	4755	0	4755		
	ОА	-4974	0	<u>-4974</u>		
				-219	43,8	43,8
31.12.2018	ППА	3170	0	3170		
	ОА	-3471	0	<u>-3471</u>		
				-301	60,2	16,4
31.12.2019	ППА	1585	0	1585		
	ОА	-1818	0	<u>-1818</u>		
				-233	46,6	-13,6
31.12.2020	ППА	0	0	0		
	ОА	0	0	<u>0</u>		
				0	0	-46,6

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

«Запасы»



Утвержден
приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 15.11.2019 N 180н

Себестоимость запасов, остающихся при выбытии активов

ПБУ 5

... определяется исходя из их текущей **рыночной стоимости** на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Для целей настоящего Положения под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

ФСБУ 5

наименьшая из следующих величин:

- а) стоимость, по которой учитываются **аналогичные запасы**, используемые организацией в своем операционном цикле,
- б) сумма **балансовой стоимости** списываемых активов и **затрат**, понесённых в связи с демонтажом и разборкой объектов, извлечением ценностей, приведением их в состояние, необходимое для их использования в качестве запасов

- 1. Выбывает ОС балансовой стоимостью 100 тыс. руб. Затраты на демонтаж = 20 000 руб. При разборке извлекли детали (10 штук), которые могут быть использованы в производстве. Аналогичные детали числятся в учете по цене 3000 руб. за штуку.**
- 2. То же, что и в примере 1, но цена аналогичной детали – 30 000 руб. за штуку.**
- 3. То же, что и в примере 1, но балансовая стоимость выбывающего ОС - нулевая.**

Решение

Пример	БС ОС + затраты на демонтаж	Стоимость аналогичных ТМЦ	БС ТМЦ (наимень- шая)	Убыток от списания ОС
1	$100\ 000 + 20\ 000 = 120\ 000$	$3000 \times 10 \text{ шт.} = 30\ 000$	30 000	$120000 - 30000 = 90000$
2	$100\ 000 + 20\ 000 = 120\ 000$	$30\ 000 \times 10 \text{ шт.} = 300\ 000$	120 000	0
3	$0 + 20\ 000 = 20\ 000$	$3000 \times 10 \text{ шт.} = 30\ 000$	20 000	0

1. Предназначены для продажи – **ПБУ 16**
2. Предназначены для использования в качестве запасов – **ФСБУ 5**
3. Предназначены для создания, капитального ремонта, улучшения других ВНА - **ФСБУ 26**

10.1. ... **Долгосрочными активами к продаже** считаются также предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или **извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции**, за исключением случая, когда такие ценности классифицируются в качестве запасов.

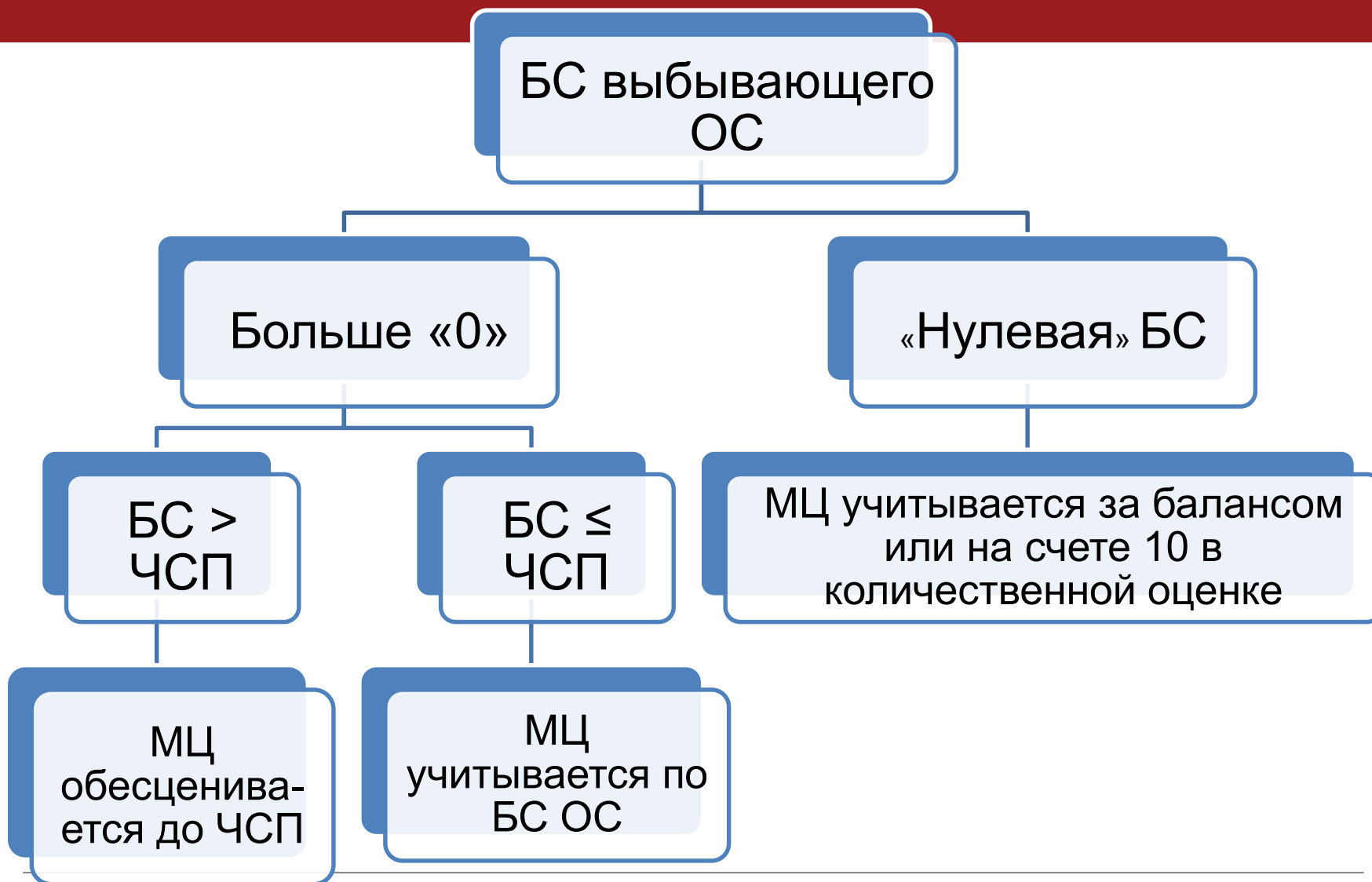
10.2. Долгосрочный актив к продаже **оценивается** по **балансовой стоимости соответствующего основного средства** или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже. Последующая оценка долгосрочных активов к продаже осуществляется в порядке, предусмотренном для оценки запасов. – **ПРОВЕРКА НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ!**

Запасы ... оцениваются на отчетную дату по наименьшей из следующих величин... :

- а) фактическая себестоимость запасов;**
- б) чистая стоимость продажи запасов (ЧСП)...**

29. Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи.

Алгоритм принятия на учет МЦ от выбытия ОС, предназначенных на продажу



Несколько видов МЦ получены одновременно

БС выбывающего ОС распределяется
пропорционально ЧСП каждого вида ТМЦ

ПРИМЕРЫ:

1. Выбывает ОС с балансовой стоимостью 120 тыс. руб. Из выбывающего компонента извлекли золото, серебро и медь. Чистая стоимость продажи извлеченного количества металлов оценивается: золото – 80 тыс.руб., серебро – 40 тыс.руб., медь – 50 тыс.руб.
2. То же, что и в примере 1, но балансовая стоимость выбывающего ОС – 12 тыс.руб.
3. То же, что и в примере 1, но балансовая стоимость выбывающего ОС – 200 тыс.руб.

ПРИМЕР 1

Вид МЦ	ЧСП	Доля	БС МЦ
Золото	80 000	47 %	56 400
Серебро	40 000	23,5 %	28 200
Медь	50 000	29,5 %	35 400
ВСЕГО	170 000	100 %	120 000

Убыток от списания ОС = 0

ПРИМЕР 2

Вид МЦ	ЧСП	Доля	БС МЦ
Золото	80 000	47 %	5640
Серебро	40 000	23,5 %	2820
Медь	50 000	29,5 %	3540
ВСЕГО	170 000	100 %	12 000

Убыток от списания ОС = 0

ПРИМЕР 3

Вид МЦ	ЧСП	Доля	БС МЦ
Золото	80 000	47 %	80 000
Серебро	40 000	23,5 %	40 000
Медь	50 000	29,5 %	50 000
ВСЕГО	170 000	100 %	170 000

Убыток от обесценения ДАП =
 $200\ 000 - 170\ 000 = 30\ 000$ руб.

Статья 250 «Внереализационные доходы»

Внереализационными доходами признаются, в частности, доходы:

13) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при **демонтаже или разборке при ликвидации** выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 18 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса);

Статья 254 «Материальные расходы»

Стоимость материально-производственных запасов, прочего имущества в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного безвозмездно, и (или)

- имущества, полученного при **демонтаже или разборке** выводимых из эксплуатации основных средств, ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении либо **частичной ликвидации** основных средств, определяется **как сумма дохода**, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном пунктами 8, 13 и 20 части второй статьи 250 настоящего Кодекса.

Оценка после признания

ПБУ 5

25. Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между **текущей рыночной стоимостью** и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

ФСБУ 5

28. Запасы оцениваются на **отчетную дату** ... по **наименьшей** из следующих величин:

- а) **фактическая себестоимость**....;
- б) **предполагаемая цена**, по которой запасы могут быть проданы (в том виде, в котором организация обычно продает запасы), **за вычетом предполагаемых затрат** необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи (**чистая стоимость продажи**).



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 определение указанной величины является затруднительным, за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, может быть принята **цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.**

Для производства продукции приобретены два вида комплектующих: А – за 100 тыс. руб., и В – за 300 тыс. руб. Производители оценивают предполагаемые затраты на производство (сборку) и продажу – 200 тыс. руб., итого плановая себестоимость готовой продукции = 600 тыс. руб. Планируемая цена продажи продукции – 800 тыс. руб.

- 1) Если рыночная цена комплектующих А и В снизилась на 50%, а возможная цена продажи продукции – снижена до 720 тыс. руб., то чистая стоимость продажи (ЧСП) составит 520 тыс. руб. (720 тыс.руб. – 200 тыс. руб.), Так как фактическая себестоимость комплектующих (400 тыс. руб.) меньше ЧСП, **резерв под обесценение запасов не создается** – не смотря на то, что рыночные цены комплектующих упали в два раза!
- 2) Если при таких же рыночных ценах на комплектующие, как и в 1), возможная цена продажи продукции снижена до 550 тыс. руб., то ожидаемый финансовый результат от реализации продукции – убыток (550 тыс. руб. – 600 тыс. руб. (плановая себестоимость) = -50 тыс. руб.). Необходимо признать обесценение комплектующих пропорционально их доле в себестоимости готовой продукции:

Пример

Вид запасов	Плановая себестоимость, тыс.руб.	Доля	ЧСП, тыс.руб.	Обесценение
Комплектующие А	100	1/6	92	8
Комплектующие В	300	3/6	275	25
Предполагаемые (будущие) затраты	200	2/6	183	-
ИТОГО	600	1	550	33

Под будущие затраты резерв не формируется, если продукция изготавливается «на склад» - для свободной реализации. Если изготовление продукции осуществляется в рамках договора с заказчиком, и исполнение договора не может быть прекращено в одностороннем порядке без существенных санкций, то в соответствии с **ПБУ 8/2010** «"Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", утв. Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н, формируется **оценочное обязательство по заведомо убыточному договору в размере 17 тыс. руб.**

Пример

Ожидаемая выручка = 180 млн.руб.

НЗП на отчетную дату = 100 млн.руб.

Закуплено материалов для выполнения заказа = 50 млн. руб.

Предстоящие затраты на выполнение заказа = 50 млн.руб.

Ожидаемый убыток = $180 - (100 + 50 + 50) = -20$

Доли предполагаемой цены: НЗП – 50%, материалы – 25%,
предстоящие расходы – 25%

Обесценение: НЗП – 10 млн.руб, материалы – 5 млн.руб., резерв
на убыточный договор – **5 млн.руб. (ПБУ 8!)**



ФСБУ 14/2022

Нематериальные активы

Приказ Минфина России от 30 мая 2022 г.
N 86 н

Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской отчетности за 2024 год. Организация **вправе** начать применять настоящий Стандарт до указанного срока. Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), **ИЛИ...** допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному ...



На начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному)

До перехода	ФСБУ 14	Действия в переходный период
НМА	НМА	<ul style="list-style-type: none">• определить оставшийся СПИ и ликвидационную стоимость в соответствии со Стандартом.• возникшие корректировки отразить в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений;• балансовая стоимость таких НМА на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) не корректируется
Активы другого вида	НМА	<ul style="list-style-type: none">• переклассифицировать активы в НМА,• признать в качестве первоначальной стоимости балансовую стоимость соответствующего объекта бухгалтерского учета на момент его переклассификации• определить оставшийся СПИ, ликвидационную стоимость и способ начисления амортизации• возникшие корректировки отразить в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений;
НМА	не являются НМА	<ul style="list-style-type: none">• списать балансовую стоимость таких объектов в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль,• за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой вид активов.