https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Издает «АКТИОН» Бухгалтерия

НОВАЯ БИБЛИОТЕКА ЖУРНАЛА ГЛАВБУХ

ЛИНА
ПАЛАТКИНА

10 ТАБЛИЦ

А ТАКЖЕ: ПРИМЕРЫ • ОБРАЗЦЫ • ФОРМУЛЫ

Новые стандарты бухучета: запасы, основные средства, аренда, капвложения

Главбух

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике
НОВАЯ БИБЛИОТЕКА ЖУРНАЛА «ГЛАВБУХ»

Л.В. Палаткина

10 ТАБЛИЦ

Новые стандарты бухучета: запасы, основные средства, аренда, капвложения

Главбух
Москва, 2024

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

УДК	**657**
ББК	**65.052**
П	**14**
ISSN	**1563-3780**

Л.В. Палаткина
Новые стандарты бухучета: запасы, основные средства, аренда, капвложения — М., 2021. — 96 с.

© Редакция журнала «Главбух»
glavbukh.ru

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Содержание

От автора 5

Другие правила учета запасов 8
Кто должен применять новый стандарт
и что изменить в учетной политике 8
Как пересчитать переходные показатели 9
Что теперь считать запасами 10
Как с 2021 года учитывать запасы
для управленческих нужд по ФСБУ 5/2019 16
По какой стоимости с 2021 года оценивать
запасы по ФСБУ 5/2019 17
Как с 2021 года учитывать незавершенное
производство и готовую продукцию в запасах 22
Чем отличается чистая и справедливая
стоимость запасов по ФСБУ 5/2019 24
Как с 2021 года проводить переоценку запасов
и считать резерв под обесценение 27

Новый бухучет аренды 29
Почему Минфин считает, что компании нарушают ПБУ 29
Как учитывать аренду по новым правилам 30
Как арендатору выбрать способ учета 35
Что будет, если не применять новый стандарт или МСФО 35
Как арендодатель ведет учет по новому стандарту 36
Как лизингодателю отразить в бухучете
приобретение и передачу имущества 38
На каком счете лизингодатель отражает
чистую инвестицию в аренду 40
Какими проводками в учете лизингодателя
отразить передачу имущества в лизинг 42
Как отразить передачу собственного
основного средства в финансовую аренду 46
Как отразить передачу готовой продукции
или товара в финансовую аренду 50

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Изменения в учете основных средств 54
Что теперь считать основным средством 54
Как учитывать расходы на ремонт 55
Как оценивать стоимость основного средства 56
Как проводить переоценку 58
Как переоценивать инвестнедвижимость 60
Как считать амортизацию 61
Как отражать обесценение 62
Что раскрыть в отчетности 64

Непривычный подход к учету капитальных вложений 70
Что учитывать в составе капитальных вложений 70
Как оценивать и признавать капитальные вложения 71
Как определять фактические затраты в отдельных случаях 74
Надо ли оценивать капитальные вложения после признания 76
Когда надо списать капитальные вложения 76
Как раскрыть информацию в отчетности 77
Как перейти на ФСБУ «Капитальные вложения» 78

Проекты новых ФСБУ 80
ФСБУ «Нематериальные активы» 80
ФСБУ «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» 80
ФСБУ «Бухгалтерская отчетность организации» 81
ФСБУ «Доходы» 86
ФСБУ «Дебиторская и кредиторская задолженность» 86
Проект ФСБУ «Финансовые инструменты» 88
ФСБУ «Некоммерческая деятельность» 90

Проверьте себя
Тест по материалам книги 92
Правильные ответы на тест 94

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

От автора



Палаткина Лина Валентиновна — автор многочисленных публикаций по бухгалтерскому и налоговому учету, а также курсов в Высшей школе Главбух. Главный редактор спецпроектов журнала «Главбух».

Самое время пересмотреть учетную политику для бухучета на 2021 год. И дело не только в новом федеральном стандарте бухгалтерского учета — ФСБУ «Запасы», который обязателен для всех компаний, за исключением лишь микропредприятий. Есть смысл уже в этом году начать применять и другие стандарты, которые станут обязательными в будущем.

Например, если арендуете помещение, ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» очень выручит, хотя обязателен он лишь с 2022 года. В действующих ПБУ нет положений о том, как учитывать данные операции. В таком случае законодательство обязывает разработать самостоятельный способ учета исходя из МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Способ учета нужно установить в учетной политике. Но можно пойти по более простому пути — досрочно применять новый стандарт ФСБУ 25/2018. Ведь это проще, чем самостоятельно разрабатывать способ учета на основе международных стандартов. Решение о досрочном переходе на ФСБУ 25/2018 нужно раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности за первый год применения.

Кроме того, некоторым компаниям выгодно уже сейчас применять новый ФСБУ при учете основных средств и капитальных вложений. Подробности и отличия от действующих положений мы подробно рассмотрели в этой книге. Сложные ситуации показали на цифрах в примерах. В заключительной главе смотрите, какие стандарты бухгалтерской отчетности вступят в силу в ближайшие годы. И конечно, мы вам будем помогать применять новые правила в работе.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Самое важное

Читайте на страницах книги

11 Таблица: что теперь учитывать в составе запасов

18 Справочник: как формировать стоимость запасов

26 С 2021 года чистая стоимость продажи нужна, чтобы в конце отчетного периода проверить запасы на обесценение. Смотрите на примере, как посчитать чистую стоимость продажи

31 Формула, без которой не обойтись при учете расходов по аренде

32 Пример: как теперь считать долги по аренде

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

34 Ситуации, когда можно упростить учет аренды

65 Чек-лист: как перейти на ФСБУ «Основные средства»

66 Минфин утвердил ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Его применение в 2021 году добровольное. Между ФСБУ и действующим ПБУ 6/01 «Учет основных средств» есть значительные различия. В таблице сравним основные

70 Новый порядок учета капвложений — пора применять

80 Список ФСБУ, которые уже скоро вступят в силу

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Другие правила учета запасов

С 2021 года действует новый ФСБУ 5/2019 «Запасы», который утвержден приказом Минфина от 15.11.2019 № 180н (п. 2 ФСБУ 5/2019). Стандарт обязателен для всех компаний, кроме бюджетных организаций. Микроорганизации с правом упрощенного ведения бухучета также вправе прописать в учетной политике, что не применяют ФСБУ 5/2019. Остальным компаниям нужно организовать переход на новый порядок учета уже с 1 января.

Изменений по сравнению с устаревшими правилами много. Состав запасов по новому стандарту ФСБУ 5/2019 отличается от прежнего списка, расчет себестоимости запасов тоже стал другим. Теперь нужно проводить проверку на обесценение, а иногда оценивать запасы по справедливой стоимости.

Кто должен применять новый стандарт и что изменить в учетной политике

ФСБУ 5/2019 обязателен для большинства компаний. Исключение — бюджетные организации и микропредприятия, которые применяют упрощенные способы учета и сдают упрощенную бухгалтерскую отчетность. Если это ваш случай, то затраты, которые по новому стандарту вы должны были бы включать в стоимость запасов, вы можете списать в текущие расходы.

Вы можете не применять ФСБУ 5/2019 к запасам для управленческих нужд. Например, к канцелярским товарам. Это касается любых организаций, а не только микро. Такие запасы вы сможете списывать в расходы сразу. Только закрепите это решение в учетной политике и опишите, что именно считаете запасами для управленческих нужд.

Проверьте, чтобы в вашей учетной политике — 2021 не было ссылок на приказы Минфина № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» и № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды». Эти приказы потеряют свою силу с 1 января 2021 года (приказ Минфина от 15.11.2019 № 180н).

Как пересчитать переходные показатели

Новый стандарт применяйте с отчетности за 2021 год или досрочно по желанию. Вы сами будете решать, как перейти на новый порядок: с проведением ретроспективного пересчета всех запасов на конец 2020 года или без такого пересчета (п. 47 ФСБУ 5/2019). Второй вариант проще. Пропишите в учетной политике для целей бухучета на 2021 год условия перехода.

Компания вправе отражать в бухгалтерской отчетности переход на новые правила учета запасов одним из двух способов: перспективно и ретроспективно (п. 47 ФСБУ 5/2019).

Ретроспективно. В этом случае в отчетности за 2021 год нужно пересчитать входные данные, как если бы стандарт применялся с начала отражения запасов в учете. Корректировки делаются в межотчетный период, а разница между конечными данными в отчетности за 2020 год и входными данными в отчетности за 2021 год раскрывается в учетной политике. Этот способ трудоемок в момент перехода, но дает сопоставимые показатели на начало и конец отчетного периода.

Для ретроспективного перехода проведите тщательную инвентаризацию всех ценностей, которые с 2021 года относятся к запасам. Она понадобится, чтобы привести их в соответствие с новыми требованиями. Пересмотрите номенклатуру вместе со складскими работниками, чтобы привести ее в соответствие с общепринятым наименованием. Тогда бухгалтеру будет проще определять чистую стоимость продажи в конце отчетного периода для проверки на обесценение.

Перспективно. В этом случае входные показатели на 1 января 2021 года не пересчитываются. Новый стандарт применяется только в отношении фактов хозяйственной

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

жизни, которые имели место после начала применения стандарта. Этот способ проще ретроспективного пересчета.

Далее мы рассмотрим в рекомендации порядок ретроспективного перехода. Все корректировки отразите в бухгалтерской справке.

В любом из вариантов пропишите в учетной политике правила перехода на новый порядок учета и особенности формирования стоимости запасов. Формулировку «материально-производственные запасы» замените на «запасы». Во всех разделах учетной политики про материалы, товары, готовую продукцию и незавершенное производство сделайте ссылки на ФСБУ 5/2019.

Что теперь считать запасами

Перечень запасов расширили. Теперь запасами считаются не только материалы, товары и готовая продукция, но также незавершенное производство. Хотя вы и показывали незавершенку в запасах, ПБУ 5/01 не описывало правила ее учета. А теперь по новому стандарту незавершенная продукция — это часть запасов. А значит, к ней нужно применять правила нового стандарта.

Также ФСБУ 5/2019 распространяется на недвижимость и объекты интеллектуальной собственности, которые приобретены или созданы для продажи в рамках основной деятельности.

Важная деталь
По новому стандарту запасы признают, если выполнено два условия. Среди них нет перехода права собственности.

По новому ФСБУ в бухгалтерском учете запасы признают, если одновременно выполнено два условия (п. 5). Первое — есть высокая вероятность, что затраты на запасы обеспечат в будущем экономические выгоды. Второе — можно определить сумму затрат на покупку или создание запасов.

Эти признаки вплотную приближают нас к МСФО, где такой подход активно практикуется. Если вы посмотрите на эти признаки, то увидите, что здесь нет перехода права собственности. Это не значит, что на баланс

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ЧТО ТЕПЕРЬ УЧИТЫВАТЬ В СОСТАВЕ ЗАПАСОВ

Состав запасов по ПБУ 5/01	Состав запасов по ФСБУ 5/2019
Активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции	Сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты
	Инструменты, инвентарь, специальная одежда, спецоснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве, за исключением основных средств
Активы, предназначенные для продажи	Готовая продукция
	Товары для перепродажи
	Недвижимость, приобретенная или созданная для продажи в ходе обычной деятельности
	Объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные для продажи в ходе обычной деятельности
Активы, используемые для управленческих нужд организации	По желанию организации: учитывать в составе запасов или сразу списывать в расходы текущего периода (п. 2 ФСБУ 5/2019)
—	Незавершенное производство

можно ставить любой материал, который оказался в организации. Например, запасами по-прежнему не будут матценности других лиц, которые находятся у вашей организации, потому что вы оказываете услуги по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, обслуживанию и т. д.

В каком случае может получиться, что переход права собственности не произошел, а принять объект в запасы по новому ФСБУ нужно? Например, компания получила от поставщика стеллажи, которые из-за небольшой стоимости учитывает как запасы. По договору право собственности к компании перейдет в момент оплаты. Стеллажи еще не оплачены. Но продавец не возражает против их использования. Согласно договору стеллажи уже можно монтировать и использовать, претензий у продавца не будет. Получается, что оба условия выполнены. Стеллажи нужно учитывать как запасы.

Теперь вы знаете, должны ли применять новый бухгалтерский стандарт 5/2019 и что проверить в вашей учетной политике на 2021 год в отношении пунктов про запасы.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Малоценное имущество. В ПБУ 5/01 не было привязки к сроку полезного использования (п. 2 ПБУ 5/01). Таким образом, раньше основные средства дешевле лимита часто учитывались на счете 10 «Материалы».

После перехода на ФСБУ 5/2019 больше нельзя учитывать в составе запасов ТМЦ, срок службы которых превышает 12 месяцев или операционный цикл организации. Речь идет о недорогих офисных компьютерах, принтерах, спецодежде и т. д. Учтите такие активы в составе основных средств, если их стоимость превышает лимит по ОС. Более дешевые активы спишите сразу на расходы в периоде приобретения.

При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. Новые правила применяются только к тем активам, которые организация поставила на учет после 1 января 2021 года.

При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10 и выделите те объекты, у которых изначальный срок полезного использования превышал 12 месяцев или операционный цикл. Такие объекты спишите в расходы единовременно в межотчетный период. Проводка будет следующей:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10
списаны малоценные объекты с длительным сроком использования.

Учет фактического наличия малоценных объектов со сроком полезного использования дольше 12 месяцев или дольше операционного цикла можно организовать двумя способами:

— за балансом. Для этого предусмотрите счет в рабочем плане счетов;
— в отдельном бухгалтерском регистре, который нужно утвердить в составе регистров.

Спецодежда и спецоснастка. Учет спецодежды и спецоснастки с 2021 года зависит от срока их использования и стоимости: в составе основных средств, запасов или путем списания сразу на расходы.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Учтите в составе запасов спецодежду и спецоснастку, чей срок полезного использования не превышает 12 месяцев или длительность операционного цикла (подп. «б» п. 3 ФСБУ 5/2019). По таким ТМЦ ничего не надо пересчитывать ни при перспективном, ни при ретроспективном переходе на ФСБУ 5/2019.

Учтите в составе основных средств спецодежду и спецоснастку, чья стоимость больше лимита для ОС, а срок полезного использования превышает 12 месяцев или операционный цикл организации.

С 2021 года отменили специальные правила для спецодежды и спецоснастки. Раньше нюансы учета на счете 10 и возможности его упрощения были прописаны в Методических указаниях по бухучету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина от 26.12.2002 № 135н). Однако с 2021 года эти указания утрачивают силу. Для спецодежды и спецоснастки применяются в 2021 году общие правила квалификации и учета для запасов или основных средств — в зависимости от того, каким критериям они соответствуют (подп. «б» п. 3 ФСБУ 5/2019).

При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. Новые правила применяются только к тем активам, которые организация поставила на учет после 1 января 2021 года.

При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10 и выделите ту спецодежду и спецоснастку, у которых изначально установленный срок полезного использования превышал 12 месяцев или операционный цикл, а стоимость была дороже лимита по ОС. Есть два варианта, как их учитывать в 2021 году.

Бухгалтер вправе оставить такую спецодежду и спецоснастку на отдельном субсчете счета 10 и продолжать равномерно их списывать на счет 20 или 23. Но в отчетности сальдо по этому счету включать во внеоборотные активы.

Другой вариант — перевести спецодежду и спецоснастку со сроком полезного использования дольше 12 месяцев или операционного цикла в состав основных средств в межотчетный период. Тогда проводки будут следующими:

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10
списаны спецодежда и спецоснастка стоимостью дороже лимита по ОС и с длительным сроком использования;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 84
спецодежда и спецоснастка дороже лимита по ОС и с длительным сроком использования поставлены на учет в составе основных средств по первоначальной стоимости;

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 02
начислена амортизация по спецодежде и спецоснастке с длительным сроком использования за период, который прошел с момента ввода в эксплуатацию и до перехода на учет по ФСБУ 5/2019.

Спецодежду и спецоснастку, срок полезного использования которых превышает 12 месяцев или операционный цикл, нельзя учитывать в запасах. Если в учетной политике вашей компании установлен лимит для учета малоценных основных средств, то нельзя учесть и в составе основных средств. С 2021 года такие активы сразу списывайте в расходы отчетного периода при их приобретении. Проводка будет следующей:

ДЕБЕТ 20 (23, 25 или 44) КРЕДИТ 60
отражено приобретение спецодежды и спецоснастки с длительным сроком использования, но дешевле лимита по ОС.

Учет фактического наличия спецодежды и спецоснастки можно организовать двумя способами:
— за балансом. Для этого предусмотрите счет в рабочем плане счетов;
— в отдельном бухгалтерском регистре, который нужно утвердить в составе регистров.

При перспективном способе сопоставления показателей после перехода на новые правила ничего пересчитывать не нужно. Новые правила применяются только к тем акти-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

вам, которые организация поставила на учет после 1 января 2021 года.

При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10 и выделите ту спецодежду и спецоснастку, у которых изначально установленный срок полезного использования превышал 12 месяцев или операционный цикл. Такие объекты спишите в расходы единовременно в межотчетный период. Проводки будут следующими:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10
списаны малоценная спецодежда и спецоснастка с длительным сроком использования;

ДЕБЕТ 012
приняты на забалансовый учет малоценная спецодежда и спецоснастка с длительным сроком использования.

Материалы для капвложений. Материалы и сырье, которые компания приобрела для создания, улучшения или восстановления основных средств, не относятся к запасам. Во-первых, они не используются для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг, поэтому формально не соответствуют подпункту «а» пункта 3 ФСБУ 5/2019. Во-вторых, в новом ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» прямо указано, что такие материалы нужно учитывать как капвложения с момента их приобретения (подп. «а» п. 5 ФСБУ 26/2020). Этот стандарт обязателен только с 2022 года. Однако все ФСБУ формируют единый метод учета ценностей.

Кроме того, Минфин еще в 2014 году писал, что сырье, материалы и прочие активы, которые используются для создания внеоборотных активов, отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов (Рекомендации аудиторам из письма Минфина от 29.01.2014 № 07-04-18/01). Теперь этот принцип закрепляют в ФСБУ.

Если компания начала досрочно применять ФСБУ 26/2020, то она вправе учитывать такие запасы на отдельном субсче-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Важная деталь
Акт на списание материалов по-прежнему нужен.

те счета 08 «Капитальные вложения» или 07 «Оборудование к установке». Компании, которые учитывают основные средства по ПБУ 6/01, могут отражать такие сырье и материалы на отдельном субсчете 10 «Материалы». Но в любом из этих случаев такие активы при подготовке отчетности включаются в состав капитальных вложений, а не запасов.

Как с 2021 года учитывать запасы для управленческих нужд по ФСБУ 5/2019

По новому стандарту компания вправе списывать запасы, которые использует для управленческих нужд, сразу в расходы отчетного периода (п. 2 ФСБУ 5/2019). Речь идет об офисной бумаге, картриджах, канцелярских и прочих принадлежностях администрации юрлица, которые не соответствуют признакам основного средства.

Если вы прописали в учетной политике на 2021 год, что воспользуетесь этим правом, то действия зависят от порядка перехода. При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10.

Выделите запасы для управленческих нужд отдельно и спишите их стоимость в межотчетный период в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10
списана стоимость запасов для управленческих нужд в связи с переходом на ФСБУ 5/2019.

Проводку подтвердите бухгалтерской справкой, а также распечаткой сальдовой ведомости по счету 10. В справке сделайте ссылку на пункт учетной политики, который позволяет списывать расходы для управленческих нужд единовременно.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Единовременное списание запасов для управленческих нужд в расходы для целей бухучета не освобождает компанию от обязанности составлять акт в момент их выдачи сотрудникам. Для целей налога на прибыль или УСН материальный расход нужно подтвердить документально, то есть актом о списании материалов (п. 2 ст. 272 НК). Иначе налоговики снимут стоимость списанных материалов из состава расходов.

По какой стоимости с 2021 года оценивать запасы по ФСБУ 5/2019

С 2021 года запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости (п. 9 ФСБУ 5/2019). По всем запасам, кроме незавершенки и готовой продукции, в такую стоимость входят фактические затраты на приобретение, создание, доведение до готовности и продажу. При этом к фактическим затратам приравнивается увеличение уставного капитала или безвозмездного получения имущества от учредителя или иного участника общества.

Стоимость запасов, которые компания получает путем оплаты неденежными средствами или безвозмездно, определяется как справедливая стоимость (п. 14, 15 ФСБУ 5/2019). Запасы, которые компания получает в результате ремонта или прочих капработ по основным средствам, оцениваются по наименьшей из величин: стоимость аналогичных запасов или балансовая стоимость демонтируемых активов вместе с расходами на демонтаж (п. 16 ФСБУ 5/2019).

Таким образом, основные различия в стоимости запасов до и после 2021 года в том, что теперь надо:

— признавать возможные скидки в момент оприходования запаса, а не задним числом (подп. «б» п. 12 ФСБУ 5/2019);
— не включать в стоимость запаса расходы на хранение (подп. «в» п. 18 ФСБУ 5/2019);
— включать в стоимость запаса оценочное обязательство по демонтажу и утилизации (подп. «г» п. 11 ФСБУ 5/2019);

https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Что входит в фактическую стоимость запасов с 2021 года

Что входит в фактическую стоимость материально-производственных запасов по ПБУ 5/01	Запасов по ФСБУ 5/2019
Стоимость по договору	Стоимость запаса по договору с учетом всех скидок и преференций от поставщика, но за вычетом возмещаемых налогов (п. 12 ФСБУ 5/2019)
Невозмещаемые налоги в связи с приобретением МПЗ	
Таможенные пошлины	
Стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением МПЗ	Прямо эти расходы не поименованы в ФСБУ 5/2019, но их можно учесть как прочие расходы, связанные с приобретением или созданием запасов
Вознаграждения посреднической организации, через которую приобретены МПЗ	
Затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования: страхование, заготовка, доставка и т. д.	Затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления, продажи или использования
Затраты по содержанию склада	Не учитываются, за исключением случаев, когда хранение — это часть производственного процесса, например выдержка вина или сыра
Начисленные проценты по коммерческим кредитам и заемным средствам, если они привлечены для приобретения МПЗ	Проценты, которые связаны с приобретением или созданием запасов и которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива
Затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию: подработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик	Затраты по доведению запасов до пригодного состояния: доработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик
Прямо не было предусмотрено в ПБУ 5/01	Оценочное обязательство по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды
Не включается в стоимость	
Общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ	Управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов
	Затраты в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями

— отражать запасы по дисконтированной стоимости, если приобретаете их со значительной отсрочкой или рассрочкой платежа (п. 13 ФСБУ 5/2019).

При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Скидки и другие преференции от поставщиков. С 2021 года признавать нужно все скидки, уступки, вычеты, премии или льготы вне зависимости от формы их предоставления (п. 12 ФСБУ 5/2019). Фонд «НРБУ "БМЦ"», который и разрабатывал ФСБУ 5/2019, еще в 2017 году предлагал учитывать такие скидки в момент оприходования запаса с учетом вероятности их получения (Рекомендация Р-79/2017-ОК ТОРГ). Для этого компания должна сама оценить сумму потенциальной скидки в соответствии с имеющейся практикой и договорными условиями. По факту ретроспективные скидки, премии и иные бонусы становятся оценочным значением.

На заметку
Если пересчет не приведет к существенному изменению стоимости запасов, то бухгалтер может отказаться от пересчета, сославшись на требование рациональности.

Часто скидки дают по итогам работы за квартал или год. Чтобы учесть это новшество в своем учете, запросите у коммерческого отдела данные, по каким поставкам 2020 года и в какой сумме они планируют получить ретроскидки. Их письменного отчета будет достаточно, чтобы скорректировать стоимость запасов в межотчетный период.

Если скидка будет незначительно влиять на стоимость запасов, бухгалтер может принять решение не пересчитывать стоимость в связи с несущественностью информации. Если скидка существенно повлияет на стоимость запасов, то скорректируйте их стоимость, отразив скидку, например, на счете 16. Сделайте ссылку на пункт учетной политики, который посвящен учету скидок. В балансе запасы будут отражаться за вычетом признанной скидки. Проводка может быть следующей:

ДЕБЕТ 16 КРЕДИТ 60
признана скидка в соответствии с условиями договора на основании оценки вероятности ее получения.

Расходы на демонтаж и утилизацию. Выделите те запасы, которые нужно утилизировать особым образом. Таких запасов обычно не так много. Самые распространен-

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ные — автомобильные шины и люминесцентные лампы. Если срок их полезного использования меньше 12 месяцев, то увеличьте их стоимость на расходы по утилизации. Проводки будут следующими:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 84
увеличена стоимость запасов на сумму расходов по их утилизации;

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 96
создан резерв на утилизацию запасов.

Расходы на хранение. Выделите запасы, стоимость которых включала расходы на хранение, которые компания понесла до их постановки на баланс. К примеру, расходы на хранение материалов до момента перехода права собственности на них. При ретроспективном счете пересчитайте их стоимость. Проводка будет следующей:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10
уменьшена стоимость запасов на сумму расходов по их хранению.

Отсрочка или рассрочка платежа. По умолчанию при покупке запасов с отсрочкой или рассрочкой платежа больше 12 месяцев по новым правилам компания должна включать в фактическую стоимость запасов не ту сумму, которую она перечислит по окончании отсрочки/рассрочки, а ту, которую заплатила бы без нее (п. 13 ФСБУ 5/2019). То есть бухгалтеру нужно продисконтировать сумму по договору и привести ее стоимость к текущему моменту.

Разницу между суммой платежа по договору и продисконтированной суммой учитывайте как проценты по займу в порядке, аналогичном установленному ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Из ФСБУ 5/2019 не ясно, надо ли пересчитывать стоимость запасов, которые компания приобрела с отсрочкой или рассрочкой платежа и до сих пор не оплатила их. Логично предположить, что пересчет нужен, только если

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

по состоянию на 31 декабря до конечной оплаты запаса осталось более 12 месяцев. Таких случаев будет не так много. В остальных случаях бухгалтер вправе отразить в бухгалтерской справке отказ от пересчета стоимости запасов.

Продажные цены товаров. Компании, которые продают товары в розницу, вправе оценивать товары по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (п. 21 ФСБУ 5/2019). Размер наценок нужно регулярно пересматривать в зависимости от текущих условий закупки и продажи товаров. Такой же порядок действовал и в 2020 году (п. 13 ПБУ 5/01).

Учетные цены. Учитывать запасы по учетным ценам в 2021 году допустимо, если такой способ учета позволяет упростить учет готовой продукции по плановой себестоимости. В прочих ситуациях придется отражать запасы по фактической себестоимости. Ведь в новом стандарте даже запасы в пути сначала можно считать по стоимости в договоре, но затем все равно нужно довести до фактической себестоимости (п. 22 ФСБУ 5/2019).

Ранее признание материалов по учетным ценам было предусмотрено пунктами 85—87 Методических указаний по бухучету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н). Однако эти указания утратили силу с 1 января 2021 года.

При перспективном переходе ничего пересчитывать не нужно. Но все новые запасы приходуйте уже по фактическим ценам. При ретроспективном переходе пересчитайте стоимость запасов. Расчет приведите в бухгалтерской справке.

Если пересчет существенно изменит стоимость запасов, то отразите корректировку проводками:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10 (41)
уменьшена стоимость запасов в связи с переходом на их оценку по фактической стоимости вместо учетной;

ДЕБЕТ 10 (41) КРЕДИТ 84
увеличена стоимость запасов в связи с переходом на их оценку по фактической стоимости вместо учетной.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Отклонение по счету 16, которое сформировано из-за применения учетных цен, также спишите на счет 84 при ретроспективном пересчете.

Как с 2021 года учитывать незавершенное производство и готовую продукцию в запасах

С 2021 года незавершенное производство относится к запасам (подп. «е» п. 3 ФСБУ 5/2019). В фактическую стоимость незавершенного производства и готовой продукции входят затраты, перечисленные в пункте 23 ФСБУ 5/2019:

— материальные затраты;
— затраты на оплату труда;
— отчисления на социальные нужды;
— амортизация;
— прочие затраты.

При этом, согласно пункту 26 ФСБУ 5/2019, в стоимость нельзя включать следующие расходы:

— затраты в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса: сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;
— затраты в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
— обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве;
— управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством;
— расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства;
— расходы на рекламу и продвижение продукции;
— иные затраты, осуществление которых не является необходимым для производства.

Оценка себестоимости незавершенки и стоимости готовой продукции зависит от того, каким производством занимается компания: единичным или массовым/серийным.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Единичное производство. В этом случае незавершенку и готовую продукцию можно оценивать только по фактической стоимости.

Массовое и серийное производство. Компания вправе оценивать незавершенку одним из трех способов:

— по фактической себестоимости, также как и при единичном производстве;
— в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат (п. 27 ФСБУ 5/2019);
— в сумме плановых (нормативных) затрат с учетом счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или без него (п. 27 ФСБУ 5/2019).

Выберите в учетной политике способ оценки. Учтите, что с 2021 года нельзя учитывать незавершенное производство и готовую продукцию:

— по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;
— по полной себестоимости, поскольку управленческие расходы не могут входить в стоимость незавершенки, если только они непосредственно не связаны с производством (подп. «б» п. 18 ФСБУ 5/2019).

При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. При ретроспективном пересчете скорректируйте остаток готовой продукции на складе по новому способу учета. Для простоты расчета считайте, что вся оставшаяся готовая продукция относится к последнему выпуску. К примеру, на складе находится 5000 единиц готовой продукции определенного вида, при этом за IV квартал компания выпустила 12 300 единиц такой продукции. Значит, 40,65 процента (5000 ед. : 12 300 ед. × 100) всех расходов за IV квартал формирует себестоимость готовой продукции.

Аналогичную методику можно применить и к незавершенке, хотя сделать это труднее. Можно разделить всю незавершенную продукцию по единицам на ту, которая прошла, к примеру, первый, второй этап и далее. Для этого затребуйте данные производственных отделов в форме письменных отчетов. К примеру, 1200 единиц на первой стадии, 700 единиц — на второй и т. д.

Расчеты и все допущения опишите в бухгалтерской справке. В итоге у вас должна получиться фактическая сто-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

имость незавершенного производства и готовой продукции по новым правилам по состоянию на 31 декабря. Разницу между стоимостью по новым и прежним правилам скорректируйте в межотчетный период в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Проводки будут следующими:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 20
уменьшена стоимость незавершенного производства в связи с переходом на ФСБУ 5/2019;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 84
увеличена стоимость незавершенного производства в связи с переходом на ФСБУ 5/2019;

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 43
уменьшена стоимость готовой продукции на складе в связи с переходом на ФСБУ 5/2019;

ДЕБЕТ 43 КРЕДИТ 84
увеличена стоимость готовой продукции на складе в связи с переходом на ФСБУ 5/2019.

Чем отличается чистая и справедливая стоимость запасов по ФСБУ 5/2019

С 2021 года при учете запасов вместо понятия «рыночная стоимость» используют понятия «справедливая стоимость» и «чистая стоимость продажи». Разберемся, чем они отличаются и как считать каждую из них.

Важная деталь
Учет расходов по доставке запасов не изменился в связи с переходом на ФСБУ 5/2019.

По периодам до 2021 года определение рыночной стоимости содержалось в пункте 9 ПБУ 5/01 — это сумма денежных средств, которую можно получить при продаже актива. На практике ее сумму подтверждали либо прайсами поставщиков, либо отчетом независимого оценщика.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Справедливая стоимость. С 2021 года по справедливой стоимости оценивают:

— запасы, которые полностью или частично оплачены неденежными средствами (п. 14 ФСБУ 5/2019);
— запасы, полученные безвозмездно (п. 15 ФСБУ 5/2019);
— продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, продаваемые на организованных торгах, если компания утвердила это в учетной политике (п. 19 ФСБУ 5/2019).

Справедливую стоимость определяют по правилам МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», который введен в действие на территории РФ приказом Минфина от 28.12.2015 № 217н (п. 14 ФСБУ 5/2019). В целом отличие в том, что порядок расчета рыночной стоимости — это лишь часть более сложного механизма расчета справедливой стоимости.

Справедливая стоимость основана на рыночных данных, а не на специфике организации. По некоторым активам можно найти наблюдаемые рыночные сделки или рыночную информацию, по другим нет. Но цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна: определить цену, по которой бы провели обычную сделку участники рынка с целью продажи актива на дату оценки в текущих рыночных условиях.

К примеру, по правилам МСФО справедливую стоимость нужно считать одним из следующих способов, которые расположены в порядке приоритета: рыночный, затратный, доходный. Для первого способа недостаточно будет взять данные из интернета. Нужно использовать данные активного рынка, то есть рынка, где сделки с определенным активом совершаются с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы обеспечивать информацию о ценах на постоянной основе.

Так, если товар торгуется на бирже, то биржевые цены. Если нет, то прайс-листы респектабельных поставщиков, а не компаний, у которых эта позиция стоит в номенклатуре только для красоты. В бухгалтерской справке, которая обоснует справедливую стоимость, надо убедить пользователя информации в том, что учтены все особенности сделки и данные рынка тщательно проанализированы.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Центробанк в письме от 22.10.2020 № 38-7-1/1599 привел пример, как считать справедливую стоимость активов или обязательств с помощью спреда между ценами продавца и покупателя. Банки, как и обычные коммерческие организации, обязаны определять справедливую стоимость в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Чистая стоимость продажи. С 2021 года чистая стоимость продажи нужна, чтобы в конце отчетного периода проверить запасы на обесценение (п. 28 ФСБУ 5/2019). Если фактическая стоимость запасов будет выше чистой стоимости продажи, на разницу нужно сформировать резерв под обесценение (п. 30 ФСБУ 5/2019).

Определение чистой стоимости продажи есть в пункте 29 ФСБУ 5/2019. Под ней понимается предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы, за вычетом предполагаемых затрат для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи. Если кратко, то это предполагаемая цена запасов, которая может быть равна справедливой или не равна, за вычетом расходов на продажу.

ПРИМЕР 1

При производстве готовой продукции используется один вид сырья, который числится на балансе на сумму 100 000 руб. Готовую продукцию, изготовленную из этого сырья, по данным коммерческого отдела, можно продать за 160 000 руб. Затраты, связанные с производством продукции, оцениваются в 35 000 руб. Речь идет об амортизации, зарплате, аренде и других расходах, которые включаются в фактическую себестоимость готовой продукции. Предполагаемые расходы на продажу составят 5000 руб.
Чистая стоимость продажи такого сырья будет равна:

160 000 ₽ – 35 000 ₽ – 5000 ₽ = 120 000 ₽.

Эта сумма больше стоимости сырья (120 000 руб. > 100 000 руб.), поэтому обесценения не произошло.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Если бы балансовая стоимость сырья составляла 130 000 руб., то сумма обесценения сырья составила бы 10 000 руб. (130 000 – 120 000). Тогда компания на конец отчетного периода должна сформировать резерв на обесценение запасов в сумме 10 000 руб.

Чистую стоимость продажи материалов, полуфабрикатов и прочих запасов можно оценивать одним из двух способов, которые расположены в порядке приоритета:

— как величину, равную приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой можно продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются эти запасы;
— цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы на отчетную дату.

Как с 2021 года проводить переоценку запасов и считать резерв под обесценение

С 2021 года балансовую стоимость запасов нужно сравнивать не с рыночной стоимостью, а с чистой стоимостью продажи (п. 28 ФСБУ 5/2019). Причем сейчас это относится в том числе к незавершенке (Рекомендация Фонда «НРБУ “БМЦ”» Р-107/2019-ОК Маш «Обесценение незавершенного производства»).

Изменился и порядок формирования резерва под обесценение запасов. Если до 2021 года резерв формировали в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», то с нового года проводки делайте в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Это следует из положений пункта 35 ФСБУ 5/2019.

При перспективном переходе на новые правила у бухгалтера работы меньше: ничего пересчитывать не нужно. При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря определите чистую стоимость продажи всех запасов, которые подпадают под это определение исходя из ФСБУ 5/2019. По всем запасам сравните такую стоимость с балансовой

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

и скорректируйте резерв под обесценение. Проводки будут следующими:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 14
увеличена величина резерва под обесценение запасов при переходе на новые правила учета по ФСБУ 5/2019;

ДЕБЕТ 14 КРЕДИТ 84
уменьшена величина резерва под обесценение запасов при переходе на новые правила учета по ФСБУ 5/2019.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Новый бухучет аренды

Аренду уже нужно учитывать по новым правилам. На этом настаивает Минфин. Читайте, как правильно вести учет, кто может его упростить и что будет, если компания нарушает ПБУ.

Почему Минфин считает, что компании нарушают ПБУ

Минфин считает, что компании уже должны применять по аренде либо МСФО, либо новый стандарт. Несмотря на то, что формально стандарт обязателен с отчетности за 2022 год (п. 48 ФСБУ 25/2018, утв. приказом Минфина от 16.10.2018 № 208н).

Мнение Минфина объясняется требованиями ПБУ по учетной политике. В нем сказано: если федеральные стандарты не устанавливают способ учета конкретной операции, то компания должна разработать его самостоятельно на основании МСФО (п. 7.1 ПБУ 1/2008). Такое правило ввели в 2017 году.

В действующих ПБУ нет конкретного способа, как учитывать аренду. Поэтому компания еще в 2017 году должна была разработать способ учета исходя из МСФО. В данном случае это международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда». Способ учета нужно было зафиксировать в учетной политике. Есть и другой вариант — досрочно применять новый стандарт ФСБУ 25/2018. Это проще, чем самостоятельно разрабатывать способ учета. Решение о добровольном переходе на ФСБУ 25/2018 отразите в пояснениях к бухгалтерской отчетности за первый год применения.

Из мнения Минфина следует: компании, которые не применяют МСФО или новый стандарт по аренде, нарушают ПБУ. Причем

На заметку
По арендованным основным средствам уже сейчас надо применять ФСБУ 25/2018. Если компания не будет применять этот стандарт, то нужно вести учет в соответствии с МСФО (п. 7.1 ПБУ 1/2008).

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

многие бухгалтеры об этом и не догадываются. Это неудивительно, ведь чиновники не выпускали официальных разъяснений о том, что учет аренды нужно корректировать. Хорошая новость: у некоторых компаний есть возможность вести учет по-прежнему. Но даже таким организациям нужно изменить учетную политику. Об этом читайте дальше.

Как учитывать аренду по новым правилам

Рассмотрим учет на примере арендатора. Новый стандарт устанавливает два способа учета. Первый — основной. Второй способ могут применять не все компании. Как учитывать аренду арендодателям.

Первый способ. Раньше компании отражали в учете только текущие расходы по аренде. Кроме того, арендованный объект нужно было учитывать на счете 001. Нередко компании этого не делали и не раскрывали информацию об арендованных объектах в пояснениях. По отчетности не было видно, что есть арендованное имущество и обязательства по договору. Теперь компании, которые используют первый способ учета, будут отражать аренду на балансе.

На дату, когда компания получила объект, бухгалтер отражает в учете право пользования активом. Одновременно бухгалтер учитывает обязательство по аренде. Это задолженность компании по арендным платежам за весь срок договора аренды.

По какой стоимости учесть обязательство по аренде и право пользования активом? Это сумма будущих арендных платежей по договору. Но учесть их нужно по приведенной стоимости, которую определяют дисконтированием. Что это такое, читайте дальше. Включите в стоимость права пользования активом:

— сумму приведенной стоимости арендных платежей за весь срок действия договора;
— арендные платежи, которые компания перечислила арендодателю на дату получения объекта и до его получения;
— затраты, например, на доставку и подготовку объекта к использованию;

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

— оценочное обязательство по демонтажу и другим будущим затратам, которые арендатор должен будет понести согласно договору аренды.

Компания амортизирует право пользования объектом. Для этого нужно определить срок полезного использования объекта аренды. Если компания не будет выкупать объект, срок полезного использования равен сроку аренды.

Теперь разберемся, что такое дисконтирование. Допустим, вы положили на вклад в банке 1000 руб. Ставка по вкладу — 5 процентов. Через год сумма вклада с процентами будет равна 1050 руб. То есть сумма в 1000 руб., которую вы вложили, через год будет эквивалентна сумме в 1050 руб.

В примере с банком мы определили, сколько в будущем будет стоить сумма 1000 руб. В ситуации с арендой нужно, наоборот, рассчитать, сколько сегодня стоят платежи, которые компания в будущем уплатит по договору. Это называется дисконтированием. А ставка процентов, которую применяют при расчете, это ставка дисконтирования.

Например, через год компания должна уплатить арендную плату 250 000 руб. Чтобы определить, чему эквивалентна эта сумма сейчас, нужно ее умножить на коэффициент дисконтирования:

$$1 : \left(1 + \frac{\text{Ставка дисконтирования}}{100}\right)^{\text{Количество периодов дисконтирования}} = \text{Коэффициент дисконтирования}$$

В данном случае, если использовать ставку 5 процентов, коэффициент равен 0,952381 (1 : (1 + 5 : 100)). Дисконтированная сумма составляет 238 095,25 руб. (250 000 ₽ × × 0,952381).

Какую ставку дисконтирования использовать при учете аренды? Например, при аренде с выкупом применяют такую ставку, чтобы приведенная стоимость арендных платежей была равна рыночной стоимости объекта. Если таким образом ее рассчитать нельзя, то используют ставку, по которой арендатор берет или может взять займы на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Дисконтированная стоимость меньше, чем сумма арендных платежей, предусмотренная в договоре. Поэтому ком-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Важная деталь
Дисконтирование нужно, чтобы определить, какой сумме сейчас эквивалентна сумма, которую вы должны уплатить в будущем.

пания учтет на балансе общую стоимость арендных платежей на сумму меньше, чем указано в договоре. В нашем примере это 238 095,25 руб. Но по завершении срока аренды в учете должна быть сумма арендных платежей, которую установили в договоре, — 250 000 руб. Для этого компания периодически увеличивает обязательство по аренде на проценты. Это нужно делать на отчетную дату или в зависимости от периодичности арендных платежей. Проценты определяют по ставке дисконтирования. Одновременно компания уменьшает обязательство по аренде на уплаченные арендные платежи.

ПРИМЕР 2

Компания заключила договор аренды автомобиля на пять лет. Общая сумма арендных платежей составляет 1 652 000 руб. (без НДС, так как арендодатель применяет упрощенку). Ежегодный платеж равен 330 400 руб. Компания уплачивает его по истечении каждых 12 месяцев аренды. После того как завершится срок аренды, объект переходит в собственность арендатора.
Бухгалтер установил срок полезного использования автомобиля по правилам учетной политики компании — семь лет. Также бухгалтер узнал в банке, по какой ставке компания может получить кредит на сумму 1 652 000 руб. на пять лет — 10 процентов годовых. Эту ставку бухгалтер использует при расчете коэффициента дисконтирования:

Год	Коэффициент дисконтирования	Дисконтированная стоимость арендных платежей (руб.)
Первый	0,909091 (1 : (1 + 10 : 100)	300 363,67 (330 400 ₽ × 0,909091)
Второй	0,826446 (1 : (1 + 10 : 100)2	273 057,76 (330 400 ₽ × 0,826446)
Третий	0,751315 (1 : (1 + 10 : 100)3	248 234,48 (330 400 ₽ × 0,751315)
Четвертый	0,683013 (1 : (1 + 10 : 100)4	225 667,50 (330 400 ₽ × 0,683013)
Пятый	0,620921 (1 : (1 + 10 : 100)5	205 152,30 (330 400 ₽ × 0,620921)
Итого		1 252 475,71

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

На дату получения объекта бухгалтер сделал проводку:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Право пользования активом»
КРЕДИТ 76 субсчет «Арендные обязательства»
1 252 475,71 руб. — отразили право пользования активом и обязательства по аренде.

Бухгалтер начислил амортизацию за первый год аренды:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02 субсчет «Амортизация права пользования активом»
178 925,10 руб. (1 252 475,71 ₽ : 7 лет) — начислили амортизацию права пользования активом.

На конец первого года аренды бухгалтер сделал проводки:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 76 субсчет «Арендные обязательства»
125 247,57 руб. (1 252 475,71 ₽ × 10%) — увеличили арендные обязательства на сумму процентов за первый год аренды;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Текущие арендные платежи» КРЕДИТ 51
330 400 руб. — перечислили арендную плату;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Арендные обязательства»
КРЕДИТ 76 субсчет «Текущие арендные платежи»
330 400 руб. — уменьшили арендные обязательства на сумму уплаченного арендного платежа.

Ежегодно бухгалтер будет делать аналогичные проводки. Проценты бухгалтер будет начислять на сальдо счета 76 субсчет «Арендные обязательства» на начало периода, за который их рассчитывает. Например, проценты по завершении второго года аренды бухгалтер отразит проводкой:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 76 субсчет «Арендные обязательства»
104 732,33 руб. ((1 252 475,71 ₽ + 125 247,57 ₽ – 330 400 ₽) × × 10%) — увеличили арендные обязательства на проценты за второй год аренды.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

КОГДА МОЖНО ПРИМЕНЯТЬ ПРОСТОЙ СПОСОБ УЧЕТА АРЕНДЫ

Ситуация	Комментарий
Срок аренды составляет не более 12 месяцев	Например, компания подписала договор аренды на 11 месяцев. А потом постоянно пролонгирует договор на тот же срок. Можно ли в этом случае использовать второй, более простой способ учета? Корректнее все же использовать первый способ учета. Ведь по сути аренда становится долгосрочной (п. 9 ФСБУ 25/2018)
Стоимость объекта аренды — не более 300 000 руб.	Сравнивайте с лимитом 300 000 руб. рыночную стоимость без учета износа, то есть стоимость аналогичного нового объекта
Арендатор вправе применять упрощенный учет	Новый стандарт разрешает применять второй способ учета компаниям, которые ведут упрощенный бухучет. Например, это малые предприятия, у которых выручка не более 400 млн руб. и активы не превышают 60 млн руб. (п. 5 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, п. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ). Но на самом деле такие компании до 2022 года могут вообще не применять новый стандарт по аренде. Они вправе разрабатывать учетную политику, только исходя из требования рациональности (п. 7.2 ПБУ 1/2008). Зафиксируйте в учетной политике, что отражаете арендованные объекты на счете 001, а платежи по аренде — на счете расходов, например 26 или 44. Укажите, что такой способ учета вы установили исходя из требования рациональности

Второй способ учета. Компания равномерно в течение срока аренды включает в расходы арендную плату. Право пользования активом и обязательство по аренде отражать в учете не нужно.

ПРИМЕР 3

Компания заключила договор аренды офиса на срок 11 месяцев. Арендная плата составляет 150 000 руб. в месяц. Выкуп предмета аренды и сдача его в субаренду не планируются. Поэтому компания вправе применять второй способ учета аренды.

В договоре не указана стоимость объекта аренды. Согласно учетной политике в этом случае компания отражает объект на забалансовом счете по стоимости, равной сумме арендных платежей за период действия договора.

Бухгалтер сделал в учете проводку:

ДЕБЕТ 001

1 650 000 руб. (150 000 ₽ × 11 мес.) — отразили объект на забалансовом счете.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Ежемесячно бухгалтер учитывает арендную плату в расходах:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 76
150 000 руб. — отразили в расходах арендную плату.

Для учета по новому ФСБУ 25/2018 арендатору следует предусмотреть в учетной политике субсчета, где отражать права пользования имуществом, и порядок расчета их фактической стоимости. Например, арендаторы, которые ведут упрощенный учет, могут оценивать обязательство по аренде как номинальную сумму будущих арендных платежей без дисконтирования.

Как арендатору выбрать способ учета

Первый способ учета сложен. Второй способ простой, по сути, вы и сейчас учитываете аренду так же. Но использовать его можно, только если аренда краткосрочная, или стоимость объекта не более 300 000 руб., или компания вправе вести упрощенный учет. Чтобы применять второй способ, должны выполняться еще два дополнительных условия. Первое — договор не предусматривает переход права собственности на предмет аренды к арендатору и выкуп объекта по цене значительно ниже рыночной. Второе — арендатор не планирует предоставлять объект в субаренду.

Что будет, если не применять новый стандарт или МСФО

Предположим, компания не разработала способ учета исходя из МСФО и не применяет новый стандарт по аренде. Тогда есть риск, что у аудиторов будут вопросы на проверке.

Зато у налоговиков вряд ли будут претензии, если компания не скорректирует учет аренды. Поэтому, если компанию не прове-

Важная деталь
При втором способе менять учет не требуется. Фактически арендатор и сейчас отражает аренду в таком же порядке.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ряют аудиторы и она не стремится сделать отчетность максимально достоверной, учет можно не менять.

Допустим, вы решили применять новый стандарт, чтобы сделать отчетность более достоверной. Удобнее использовать стандарт с 2020 года. Но если вас проверяют аудиторы, безопаснее изменить учет уже в 2019 году. В данном случае компания изменяет учетную политику в середине года. Можно обосновать это тем, что новый способ учета повысит достоверность бухгалтерской отчетности (п. 10 ПБУ 1/2008).

Прежде всего, зафиксируйте в учетной политике, что вы применяете новый стандарт по аренде. Затем проверьте, по каким договорам у вас изменится учет. Для арендатора это договоры, по которым нужно применять первый способ учета. Исключение — если договор заканчивается в том году, в котором компания начала использовать новый стандарт, к этому договору его можно не применять (п. 51 ФСБУ 25/2018).

Допустим, договор подпадает под первый способ учета и его заключили в прошлом году. Арендатор вправе не пересчитывать показатели отчетности. Отразите право пользования активом по рыночной стоимости и обязательство по аренде по приведенной стоимости тех платежей, которые компания еще не перечислила арендодателю (п. 50 ФСБУ 25/2018).

Если арендодатель будет применять новый стандарт, нужно скорректировать учет по договорам, которые считаются финансовой арендой. То есть пересчитать в связи с этим активы и обязательства так, как если бы компания с начала действия договора применяла новый стандарт. Это трудоемко. Поэтому оцените, будете ли вы применять новый стандарт аренды и делать такой пересчет.

Как арендодатель ведет учет по новому стандарту

Для арендодателя стандарт также устанавливает два способа учета: отражать операционную аренду или финансовую. Стандарт будет обязательным с бухгалтерской отчетности за 2022 год. Но организация вправе начать применять его и раньше (п. 48 ФСБУ 25/2018).

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Применять ФСБУ 25/2018 в полной мере надо только к тем договорам, которые относятся к финансовой аренде. По операционной аренде определяйте лишь изменение оценочных значений (п. 41 ФСБУ 25/2018). Квалифицировать имущество как объект операционной или финансовой аренды нужно исходя из сути каждого договора независимо от его названия. Популярный, но не единственный пример финансовой аренды — лизинг.

Финансовая аренда. При такой аренде к арендатору переходят экономические выгоды и риски. Об этом свидетельствует любой из признаков:

— договор предусматривает переход к арендатору права собственности на предмет аренды;
— арендатор имеет право на выкуп имущества по цене, которая значительно ниже его справедливой стоимости на дату реализации этого права;
— срок аренды сопоставим со сроком полезного использования имущества;
— на дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью имущества;
— возможность использовать имущество без существенных изменений имеется только у арендатора;
— арендатор имеет возможность продлить срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной;
— иное обстоятельство, свидетельствующее о переходе к арендатору экономических выгод и рисков, обусловленных правом собственности на имущество.

Если сделка не отвечает ни одному из указанных выше обстоятельств, отражайте ее как обычную аренду. Если компания покупает имущество под конкретного арендатора, который возьмет его на длительный срок, это будет лизинг (ст. 2 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»). Соответственно, арендодателя можно назвать лизингодателем.

Другой пример. Аренда считается финансовой, если договор предусматривает выкуп объекта по цене значительно ниже рыночной. При финансовой аренде компания списывает объект с баланса. Вместо этого бухгалтер отражает

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

инвестицию в аренду — то есть платежи, которые получит за весь срок действия договора, по дисконтированной стоимости. Стоимость инвестиции периодически увеличивают на проценты по ставке дисконтирования и уменьшают на сумму полученных арендных платежей.

Операционная аренда. Это аренда, при которой к арендатору не переходят выгоды и риски. Если компания отдает в финансовую аренду собственное имущество, то правила бухучета будут те же самые, но с точки зрения гражданского законодательства назвать лизингом сделку нельзя. При такой аренде правила учета, по сути, не меняются по сравнению с действующими.

Новый стандарт не применяют и используют прежние правила учета, если сделку нельзя признать арендой. Например, если арендодатель вправе заменить предмет аренды по своему усмотрению или он ограничивает арендатора в целях, в которых тот вправе использовать имущество (п. 5 ФСБУ 25/2018).

Как лизингодателю отразить в бухучете приобретение и передачу имущества

ФСБУ 25/2018 не предполагает, что лизингодатель будет отражать на своем балансе предмет финансовой аренды. Новый стандарт предлагает в качестве основного варианта ситуацию, когда лизингодатель получает имущество от поставщика и сразу передает его лизингополучателю. В этот момент он одной проводкой отражает чистую инвестицию в аренду и кредиторскую задолженность перед поставщиком (п. 34 ФСБУ 25/2018).

Часто лизингодатель дорабатывает или монтирует предмет лизинга, и между датами получения и передачи имущества проходит некоторое время. В течение этого времени бухгалтер вправе отразить объект на счете 41 «Товары». Выбор счета объясним тем, что компания намерена не использовать его в своей деятельности, а в ближайшее время передать лизингополучателю все выгоды и риски, связанные с правом собственности.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Отражение лизингового имущества на счете 41 обеспечивает принятие объекта к учету. Это одно из условий, которое нужно, чтобы лизингодатель смог заявить входной НДС по имуществу к вычету (п. 1 ст. 172 НК).

Покупку имущества, которое компания фактически принимает от поставщика на склад для передачи в лизинг, отразите следующей проводкой:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
отражена стоимость имущества, приобретенного для передачи в лизинг.

Расходы по доведению товаров до состояния, пригодного к использованию, увеличивают фактическую стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). Такие расходы бухгалтер отражает проводками:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
отражены расходы по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60
отражен НДС по приобретенному имуществу и затратам на доведение его до состояния, пригодного к использованию;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51
оплачена стоимость имущества, приобретенного для передачи в лизинг, а также расходы на доведение его до состояния, пригодного к использованию.

Неплательщики НДС приходуют товар с учетом входного НДС. В этом случае нужна еще одна проводка:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 19
входной НДС отнесен на стоимость имущества, предназначенного для передачи в лизинг.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

На каком счете лизингодатель отражает чистую инвестицию в аренду

На дату передачи имущества в аренду лизингодатель отражает в составе активов инвестицию в аренду (п. 32 ФСБУ 25/2018). Специального счета в бухучете для отражения чистой инвестиции нет. Пока Минфин не внесет изменения в план счетов, рекомендуем использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Откройте к нему субсчет «Инвестиция в аренду» и объекты, переданные в лизинг, по каждому договору отражайте обособленно.

Чистая стоимость инвестиции в аренду представляет собой дебиторскую задолженность. Новый стандарт предписывает проверять ее на обесценение в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» в редакции 2014 года. Международные стандарты как раз и относят чистую инвестицию в состав дебиторской задолженности и классифицируют ее как финансовый инструмент (подп. «b» п. 2.1 МСФО (IFRS) 9 в ред. 2014 года, п. 38 ФСБУ 25/2018).

Инвестицию в аренду отразите по ее чистой стоимости (п. 33 ФСБУ 25/2018). Для ее расчета используйте следующий алгоритм действий.

Шаг 1. Сложите номинальные суммы будущих арендных платежей без учета НДС, которые предусматривает договор за весь срок лизинга (п. 7 ФСБУ 25/2018). В частности, учтите в расчете:

— все периодические и единовременные платежи в твердой сумме за вычетом платежей лизингодателя в пользу лизингополучателя;
— переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, которые рассчитайте на дату передачи имущества;
— справедливую стоимость встречного предоставления на дату передачи имущества;
— платежи, связанные с изменением срока аренды, если такое изменение учитывается в сроке лизинга, то есть если есть достаточная уверенность, что лизингополучатель воспользуется этим правом;

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

— платежи, связанные с правом выкупа имущества, если лизингополучатель намерен им воспользоваться;
— суммы, связанные с гарантиями выкупа имущества в конце срока лизинга.

Шаг 2. Рассчитайте негарантированную ликвидационную стоимость имущества. Для этого оцените предполагаемую справедливую стоимость объекта, которую он будет иметь к концу срока лизинга. Далее вычтите из нее будущие платежи, которые связаны с гарантиями выкупа лизингового имущества и которые уже учтены в составе арендных платежей (п. 15 ФСБУ 25/2018).

Как вариант, для оценки негарантированной ликвидационной стоимости можно привлечь технических специалистов своей компании: техников, инженеров и т. д. Их заключение о стоимости оформите письменно и подкрепите расчетами степени износа, морального устаревания и т. д.

Шаг 3. Посчитайте валовую стоимость. Для этого сложите номинальные, то есть недисконтированные, будущие арендные платежи из шага 1 и негарантированную ликвидационную стоимость имущества из шага 2.

Шаг 4. Определите справедливую стоимость имущества на момент его передачи в лизинг. Обычно она равна цене приобретения объекта у независимого поставщика по рыночным условиям (п. 9 МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Шаг 5. Суммируйте все расходы, которые понес лизингодатель в связи с доведением объекта до пригодного состояния и в связи с его передачей. Расходы возьмите без НДС на дату передачи имущества.

Шаг 6. Методом подбора выберите ставку дисконтирования таким образом, чтобы приведенная валовая стоимость в шаге 3 равнялась справедливой стоимости в шаге 4, увеличенной на сумму затрат лизингодателя из шага 5. Дисконтировать платежи и подобрать ставку можно с помощью программы Excel.

Выберите период дисконтирования в зависимости от периодичности поступления лизинговых платежей и отчетных периодов. Скорее всего, выбирать придется

https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

между месяцем, кварталом или годом. Выбор закрепите либо в итоговой бухгалтерской справке, либо в отдельной справке с расчетом ставки дисконтирования.

Шаг 7. Полученная приведенная стоимость и будет чистой стоимостью инвестиции, которую нужно отразить в учете (п. 33 ФСБУ 25/2018). По факту компания отражает в учете актив по справедливой стоимости имущества, увеличенной на стоимость уже понесенных расходов. Если справедливая стоимость будет равна цене приобретения, то и чистая стоимость инвестиции будет равна первоначальной стоимости лизингового имущества, которую лизингодатели отражали до внедрения ФСБУ 25/2018.

Все расчеты и выбор ставки дисконтирования оформите бухгалтерской справкой. К ней приложите заключение технической службы с оценкой негарантированной ликвидационной стоимости. Расходы, которые связаны с передачей имущества в лизинг, лизингодатель относит на увеличение чистой стоимости инвестиции (п. 34 ФСБУ 25/2018).

Какими проводками в учете лизингодателя отразить передачу имущества в лизинг

На дату передачи имущества в лизинг сделайте следующие проводки:

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»
КРЕДИТ 41 субсчет «Товары»
предмет лизинга передан лизингополучателю;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»
КРЕДИТ 60 (76, 23)
отражены расходы, связанные с передачей, в той сумме, в которой сальдо по дебету счета 76 не будет превышать чистую стоимость инвестиции в аренду.

Разницу между документально подтвержденными затратами и чистой стоимостью инвестиции в аренду отнесите на доходы или расходы периода, в котором признана инве-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

стиция в аренду (п. 34 ФСБУ 25/2018). Если лизинговая деятельность для компании является основной, то используйте счет 90 «Продажи», если нет, то счет 91 «Прочие доходы и расходы». Для учета разниц бухгалтер делает одну из следующих проводок:

ДЕБЕТ 90 (91) КРЕДИТ 60 (76, 23)
превышение покупной стоимости имущества и связанных расходов над чистой стоимостью инвестиции учтено в составе расходов;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду» КРЕДИТ 90 (91)
превышение чистой стоимости инвестиции над покупной стоимостью имущества и связанных расходов учтено в составе доходов.

Лизингодатель не амортизирует чистую инвестицию в аренду. Ее стоимость увеличивается на сумму начисляемых процентов и уменьшается на сумму полученных лизинговых платежей.

ПРИМЕР 4

ООО «Альфа» приобрело оборудование и передало его в лизинг на три года с правом выкупа по справедливой стоимости. Затраты на покупку лизингового имущества составили 800 000 руб. плюс НДС — 160 000 руб., на доведение его до требуемого состояния — 75 000 руб. плюс НДС — 15 000 руб. Ежемесячные лизинговые платежи равны 30 000 руб. без учета НДС. Компания применяет общую систему налогообложения и является плательщиком НДС.
На дату получения имущества от поставщика бухгалтер сделал следующие записи:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
800 000 руб. — отражена стоимость имущества, приобретенного для передачи в лизинг;

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60
160 000 руб. — отражен НДС по приобретенному имуществу.

На дату, когда компания понесла расходы по доведению имущества до рабочего состояния:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
75 000 руб. — отражены расходы по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60
15 000 руб. — отражен НДС по понесенным расходам.

На дату оплаты имущества и расходов:

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
КРЕДИТ 51 субсчет «Расчетный счет»
1 050 000 руб. — оплачена стоимость имущества и расходов по доведению его до рабочего состояния.

На дату передачи имущества в лизинг бухгалтер определяет чистую стоимость инвестиции в аренду. Следуя алгоритму, он рассчитал следующие данные.

Шаг 1. Сумма лизинговых платежей, которую лизингодатель получит в течение всего договора, — 1 080 000 руб. (30 000 ₽ × 36 мес.).

Шаг 2. Негарантированная ликвидационная стоимость объекта — 120 000 руб. По оценке главного инженера компании, через три года оборудование будет стоить именно эту сумму без учета НДС. Согласно договору платежей по гарантии выкупа нет, поэтому ничего вычитать не нужно.

Шаг 3. Валовая стоимость инвестиции в аренду — 1 200 000 руб. (30 000 ₽ × 36 мес. + 120 000 ₽).

Шаг 4. Справедливая стоимость — 800 000 руб. В качестве справедливой стоимости объекта на дату начала лизинга компания приняла стоимость приобретения имущества у независимого поставщика на рыночных условиях.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Шаг 5. Расходы, связанные с доведением объекта до пригодного состояния и его передачей, — 75 000 руб.

Шаг 6. Коэффициент дисконтирования, при котором валовая стоимость (1 200 000 руб.) будет равна сумме справедливой стоимости (800 000 руб.) и расходов по передаче (75 000) руб. Коэффициент нужен только для дальнейшего начисления процентов. Фактически же чистая стоимость инвестиции будет равна 875 000 руб. (800 000 + 75 000).

Период дисконтирования — квартал, поскольку компания составляет бухгалтерскую отчетность для внутреннего использования ежеквартально.

С помощью функции «Подбор параметра» <Анализ что-если< Данные >Excel бухгалтер подобрал, что ставка дисконтирования равна 4,8025 процента в квартал, или 19,21 процента годовых (4,8025% × 4 кв.). Возьмите не меньше четырех знаков после запятой, тогда расчеты будут точнее.

Номер квартала	Лизинговые платежи	Дисконтированный поток
1	90 000	85 876
2	90 000	81 941
3	90 000	78 186
4	90 000	74 603
5	90 000	71 184
6	90 000	67 922
7	90 000	64 810
8	90 000	61 840
9	90 000	59 006
10	90 000	56 302
11	90 000	53 722
12	210 000 (90 000 + 120 000)	119 608
Сумма	1 200 000	875 000

На дату передачи объекта лизингополучателю бухгалтер делает проводку:

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
КРЕДИТ 41 субсчет «Товары»
800 000 руб. — имущество передано лизингополучателю;

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»
КРЕДИТ 60 (76, 23)
75 000 руб. — отражены расходы, связанные с передачей имущества в полной сумме, поскольку сальдо по счету 76 в итоге не будет превышать чистую инвестицию в аренду.

Поскольку в качестве справедливой стоимости имущества компания приняла стоимость приобретения, то разниц по доведению чистой стоимости инвестиции у нее не возникло.

Как отразить передачу собственного основного средства в финансовую аренду

Понятие «финансовая аренда» в целях ФСБУ 25/2018 шире понятия «лизинг». Если сделка удовлетворяет условиям пункта 25 ФСБУ 25/2018, передача собственного основного средства относится к финансовой аренде.

На дату передачи основного средства в финансовую аренду сделайте следующие проводки:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»
КРЕДИТ 01
отражена первоначальная стоимость основного средства, которое передают в финансовую аренду;

ДЕБЕТ 02
КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»
отражена амортизация, начисленная за период эксплуатации;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»
КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»
предмет финансовой аренды передан арендатору, и сформирована инвестиция в аренду в сумме, которая не превышает чистую стоимость;

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»
КРЕДИТ 60 (76, 23)
отражены расходы, связанные с передачей, в той части, в которой стоимость инвестиции в аренду не превышает чистую стоимость.

Арендодатель должен отразить инвестицию в аренду по чистой стоимости. Если остаточная стоимость основного средства вместе с расходами на передачу превышает чистую стоимость, остаток учтите в прочих расходах. Проводка будет следующей:

ДЕБЕТ 91 (90)
КРЕДИТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
отражен убыток от сдачи имущества в финансовую аренду.

Если остаточная стоимость основного средства вместе с расходами на передачу меньше чистой стоимости инвестиции, остаток учтите в прочих доходах. Используйте проводку:

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
КРЕДИТ 91 (90)
отражен доход от сдачи имущества в финансовую аренду.

По недвижимости возникает вопрос по налогу на имущество организаций. Если лизингодатель до передачи учитывал такой объект как основное средство, то после передачи у него не будет актива на счете 01. А Налоговый кодекс обязывает платить налог только с тех объектов, которые числятся на балансе в качестве объектов основных средств (п. 1 ст. 374 НК).

Несмотря на выбытие из состава основных средств, рекомендуем продолжать платить налог на имущество организаций по недвижимости, переданной в лизинг. Право собственности на нее в реестре недвижимости останется за лизингодателем, к которому налоговые инспекторы будут предъявлять претензии.

Вернуться в каталог учебников по бухучету

https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ПРИМЕР 5

ООО «Альфа» передает в финансовую аренду собственное основное средство на три года с правом выкупа по справедливой стоимости. Первоначальная стоимость основного средства составила 1 000 000 руб., начисленная амортизация к моменту передачи — 125 000 руб. Ежемесячные арендные платежи равны 30 000 руб. без учета НДС. Компания применяет общую систему налогообложения и является плательщиком НДС.

На дату передачи имущества в финансовую аренду бухгалтер определяет чистую стоимость инвестиции в аренду. Следуя алгоритму, он рассчитал следующие данные.

Шаг 1. Сумма арендных платежей, которую арендодатель получит в течение всего договора, — 1 080 000 руб. (30 000 ₽ × 36 мес.).

Шаг 2. Негарантированная ликвидационная стоимость объекта — 120 000 руб. По оценке главного инженера компании, через три года оборудование будет стоить именно эту сумму без учета НДС. Согласно договору платежей по гарантии выкупа нет, поэтому ничего вычитать не нужно.

Шаг 3. Валовая стоимость инвестиции в аренду — 1 200 000 руб. (30 000 ₽ × 36 мес. + 120 000 ₽).

Шаг 4. Справедливая стоимость — 875 000 руб. В качестве справедливой стоимости объекта на дату начала аренды компания приняла стоимость приобретения имущества у независимого поставщика на рыночных условиях.

Шаг 5. Коэффициент дисконтирования, при котором валовая стоимость (1 200 000 руб.) будет равна сумме справедливой стоимости (875 000 руб.). Коэффициент нужен только для дальнейшего начисления процентов. Фактически же чистая стоимость инвестиции будет равна 875 000 руб.

Период дисконтирования — квартал, поскольку компания составляет бухгалтерскую отчетность для внутреннего использования ежеквартально.

С помощью функции «Подбор параметра» <Анализ что-если< Данные >Excel бухгалтер подобрал, что ставка дисконтирования равна 4,8025 процента в квартал, или 19,21 процента годовых (4,8025% × 4 кв.). Возьмите не меньше четырех знаков после запятой, тогда расчеты будут точнее.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Номер квартала	Арендные платежи	Дисконтированный поток
1	90 000	85 876
2	90 000	81 941
3	90 000	78 186
4	90 000	74 603
5	90 000	71 184
6	90 000	67 922
7	90 000	64 810
8	90 000	61 840
9	90 000	59 006
10	90 000	56 302
11	90 000	53 722
12	210 000 (90 000 + 120 000)	119 608
Сумма	1 200 000	875 000

На дату передачи объекта лизингополучателю бухгалтер делает проводку:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01
1 000 000 руб. — отражена первоначальная стоимость основного средства, которое передают в финансовую аренду;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 «Выбытие основных средств»
125 000 руб. — отражена амортизация, начисленная за период эксплуатации;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду» КРЕДИТ 01 «Выбытие основных средств»
875 000 руб. — предмет финансовой аренды передан арендатору, и сформирована инвестиция в аренду в сумме, которая не превышает чистую стоимость.

В качестве справедливой стоимости имущества компания приняла балансовую стоимость основного средства, поэтому разниц по доведению чистой стоимости инвестиции у нее не возникло.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Как отразить передачу готовой продукции или товара в финансовую аренду

Компания, которая купила товар для передачи его в финансовую аренду, показывает передачу в обычном порядке без отражения реализации. Другое дело, если производители имущества и дилеры передают в лизинг объекты, которые отражены на их балансе в составе готовой продукции, товаров или запасов. Такие компании при передаче имущества отражают его продажу и одновременно ставят на баланс чистую стоимость инвестиции в аренду. Это правила пункта 35 ФСБУ 25/2018, который полностью аналогичен пункту 71 МСФО (IFRS) 16 «Аренда», утвержденных приказом Минфина от 11.06.2016 № 111н. В МСФО прямо прописано, что эти правила применяют только производители имущества и дилеры.

Алгоритм расчета чистой стоимости инвестиций будет таким же, как и в случае покупки имущества для лизинга. Дальнейшие действия бухгалтера следующие:

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
КРЕДИТ 90 субсчет «Продажи»
признана выручка от продажи имущества, которое передано арендатору, в размере справедливой стоимости инвестиции;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж»
КРЕДИТ 10 (41, 43)
списана балансовая стоимость имущества за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
КРЕДИТ 10 (41, 43)
списана приведенная негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды.

Далее бухгалтер признает расходы, связанные с передачей предмета лизинга, и относит их на счет 76. Таким обра-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

зом бухгалтер сформирует чистую стоимость инвестиции, которая равна справедливой стоимости имущества и расходам на его передачу:

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
КРЕДИТ 10 (23, 70)
учтены расходы по передаче имущества в финансовую аренду.

Юридически при передаче имущества право собственности на имущество не переходит к арендатору, поэтому сделка не облагается НДС. Соответственно, обороты по счету 90 «Продажи» не будут совпадать в этой части с суммой выручки для целей НДС.

ПРИМЕР 6

ООО «Альфа» учитывало на балансе оборудование в составе готовой продукции с первоначальной стоимостью 800 000 руб. В январе компания передала оборудование в финансовую аренду на три года с правом выкупа по справедливой стоимости. Затраты на передачу — 75 000 руб. без НДС. Ежемесячные лизинговые платежи равны 30 000 руб. без учета НДС.

Алгоритм, как рассчитать чистую стоимость инвестиции, тот же, что и в случае покупки имущества для передачи в лизинг. Бухгалтер определяет следующие данные.

Шаг 1. Сумма лизинговых платежей, которую лизингодатель получит в течение всего договора, — 1 080 000 руб. (30 000 ₽ × 36 мес.).

Шаг 2. Негарантированная ликвидационная стоимость объекта — 120 000 руб. По оценке главного инженера компании, через три года оборудование будет стоить именно эту сумму без учета НДС. Согласно договору платежей по гарантии выкупа нет, поэтому ничего вычитать не нужно.

Шаг 3. Валовая стоимость инвестиции в аренду — 1 200 000 руб. (30 000 ₽ × 36 мес. + 120 000 ₽).

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Шаг 4. Справедливая стоимость имущества — 800 000 руб. Это рыночная стоимость аналогичного имущества, бывшего в употреблении, на момент передачи в лизинг. В примере она равна балансовой стоимости имущества по данным бухучета.

Шаг 5. Расходы, связанные с доведением объекта до пригодного состояния и его передачей, — 75 000 руб.

Шаг 6. Коэффициент дисконтирования, при котором валовая стоимость (1 200 000 руб.) будет равна сумме справедливой стоимости имущества (800 000 руб.) и расходов по передаче (75 000 руб.). Коэффициент нужен только для дальнейшего начисления процентов. Фактически же чистая стоимость инвестиции будет равна 875 000 руб. (800 000 + 75 000).

Период дисконтирования — квартал, поскольку компания составляет бухгалтерскую отчетность для внутреннего пользования ежеквартально.

С помощью функции «Подбор параметра» <Анализ что-если< Данные >Excel бухгалтер подобрал, что ставка дисконтирования равна 4,8025 процента в квартал. Возьмите не меньше четырех знаков после запятой, тогда расчеты будут точнее.

Номер квартала	Лизинговые платежи	Дисконтированный поток
1	90 000	85 876
2	90 000	81 941
3	90 000	78 186
4	90 000	74 603
5	90 000	71 184
6	90 000	67 922
7	90 000	64 810
8	90 000	61 840
9	90 000	59 006
10	90 000	56 302
11	90 000	53 722
12	210 000 (90 000 + 120 000)	119 608
Сумма	1 200 000	875 000

В январе на дату передачи имущества бухгалтер сделал следующие записи:

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
КРЕДИТ 90 субсчет «Продажи»
800 000 руб. — признана выручка от продажи основного средства, которое передано лизингополучателю, в размере справедливой стоимости инвестиции.

Далее, чтобы списать стоимость оборудования, вычислите приведенную негарантированную ликвидационную стоимость. Для этого продисконтируйте ту величину, которую определила техническая служба. В нашем случае 120 000 руб. Ставку дисконтирования возьмите ту же, что и при дисконтировании валовой инвестиции, — 4,8025 процента в квартал. Приведенная ликвидационная стоимость равна 68 347 руб. (120 000 ₽ : (1 + 0,048025)^{12}:

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж»
КРЕДИТ 43 субсчет «Готовая продукция»
731 653 руб. (800 000 – 68 347) — списана балансовая стоимость имущества за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
КРЕДИТ 43
68 347 руб. — списана приведенная негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»
КРЕДИТ 10 (23, 70)
75 000 руб. — расходы по передаче имущества в лизинг отнесены на стоимость чистой инвестиции в аренду.

В итоге лизингодатель отразил по сделке следующие суммы:
— чистая стоимость инвестиции — 943 347 руб. (875 000 + + 68 347);
— выручка от продажи — 800 000 руб.;
— расходы на продажу — 731 653 руб.;
— доход от продажи — 68 347 руб. (800 000 – 731 653).

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Изменения в учете основных средств

Минфин утвердил ФСБУ 6/2020 «Основные средства» приказом от 17.09.2020 № 204н, который опубликован на портале publication.pravo.gov.ru 16 октября. Новый стандарт применяется с отчетности за 2022 год (п. 2 приказа Минфина от 17.09.2020 № 204н). Его применение в 2021 году добровольное. Между ФСБУ и действующим ПБУ 6/01 «Учет основных средств» есть значительные различия. В таблице сравним основные.→66

Что теперь считать основным средством

Определяйте основные средства по-новому — критерии изменились. Актив признается основным средством, если он:

— имеет материально-вещественную форму;
— предназначен для обычной деятельности компании либо для сдачи в аренду и управленческих нужд, а также охраны окружающей среды;
— будет использоваться более 12 месяцев или обычного операционного цикла длительностью свыше 12 месяцев;
— способен приносить выгоду или доход.

Исчезло условие о том, что компания не планирует продавать актив. Новый стандарт не распространяется на капвложения и долгосрочные активы к продаже. Для них есть отдельные стандарты.

В новом стандарте больше нет стоимостного порога для основных средств. Какой предел выбрать, компания решает сама. В ПБУ 6/01 было обязательное для всех ограничение по стоимости — не меньше 40 000 руб.

Что поправить в учетной политике. Установите стоимостный лимит основных средств в учетной политике. Образец.→55

Это решение надо раскрыть в бухотчетности и указать установленный лимит. Если установить предел стоимости основных средств не менее 40 000 руб. — хлопот с перехо-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

<...>
Организация устанавливает лимит стоимости основных средств в размере не менее 100 000 руб.
<...>

дом на новый стандарт будет меньше. Более высокий нижний предел выгоднее по деньгам — вы сможете быстрее списать затраты на основные средства. Затраты на покупку или создание объектов дешевле лимита признавайте расходами текущего периода. Продолжайте контролировать такие активы и их движение.

Закрепите в учетной политике категории основных средств, информация о которых для компании несущественна (рекомендации Р-100/2019-КпР Фонда «НРБУ "БМЦ"» от 29.05.2019). Затраты на их покупку независимо от стоимости отдельных объектов списывайте в расходы в том периоде, когда они возникли. Или признавайте затратами на создание других активов.

Как учитывать расходы на ремонт

Появился новый вид основных средств — расходы на их ремонт. По новому стандарту существенные расходы на ремонт, техосмотр, техобслуживание основных средств надо признавать самостоятельными инвентарными объектами. При условии, что эти мероприятия компания проводит с интервалом более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, который превышает 12 месяцев (п. 10 ФСБУ 6/2020).

Если межремонтный период существенно не отличается от оставшегося срока полезного использования объекта, расходы на ремонт включите в стоимость отремонтированного основного средства. Они увеличивают его первоначальную стоимость (п. 18 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020).

Вернуться в каталог учебников по бухучету

https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ОБРАЗЕЦ ФОРМУЛИРОВКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ. РАЗМЕР СУЩЕСТВЕННОСТИ РАСХОДОВ НА РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

<...>
Существенными признаются расходы на ремонт, техосмотр, техобслуживание основных средств в размере более 10 процентов от первоначальной стоимости основного средства.
<...>

Если срок службы проведенного ремонта существенно отличается от оставшегося срока полезного использования основного средства, порядок иной. Расходы на ремонт учтите как отдельный объект основных средств. Установите для него срок полезного использования исходя из продолжительности межремонтного периода. Амортизацию по такому объекту начисляйте тем же способом, что и по отремонтированному основному средству.

В учетной политике установите размер существенности, чтобы признать расходы на ремонт основных средств самостоятельными объектами основных средств. Образец — выше.

Инвестиционная недвижимость — отдельная группа основных средств, которая предназначена для сдачи в аренду или для получения дохода от прироста ее стоимости (п. 11 ФСБУ 6/2020). Новый стандарт требует классифицировать основные средства по видам и группам. Виды основных средств, например, — недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь. Группы — это объекты одного вида, объединенные по характеру их использования. Например, инвестиционная недвижимость.

Как оценивать стоимость основного средства

При признании основного средства его оценивают по первоначальной стоимости. В новом стандарте в отличие от старого нет перечня расходов, которые формируют стоимость. Первоначальной стоимостью объекта считается общая сумма кап-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ОБРАЗЕЦ ФОРМУЛИРОВКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ. СПОСОБ ПОСЛЕДУЮЩЕЙ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

<...>
Организация применяет способ последующей оценки основных средств «по первоначальной стоимости».
<...>

вложений, которые сделаны до того, как основное средство признали в бухучете (п. 12 ФСБУ 6/2020).

После признания основного средства надо выбрать способ его последующей оценки — по первоначальной или по переоцененной стоимости. Это необходимо для всех основных средств, кроме инвестиционной недвижимости.

Если вы выбрали первый способ, менять первоначальную стоимость объекта и сумму накопленной амортизации нельзя, за исключением случаев, установленных ФСБУ. Если второй — придется регулярно переоценивать объект, чтобы стоимость была равна справедливой стоимости или существенно не отличалась от нее. Выбранный способ последующей оценки основных средств закрепите в учетной политике. Образец — выше. Данный способ надо применять ко всей группе основных средств. Для разных групп основных средств можно установить разные способы пересчета. Способ оценки по первоначальной стоимости менее трудоемкий. Способ по переоцененной стоимости — более достоверный.

Первоначальную стоимость можно менять, если в нее входит оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации объекта и восстановлению окружающей среды. Если вы изменили ранее начисленное оценочное обязательство без учета процентов, увеличьте или уменьшите первоначальную стоимость объекта. Накопленную дооценку скорректируйте на сумму изменения первоначальной стоимости. Величину корректировки спишите на финрезультат, но в прибыль или убыток не включайте. В результате уменьшения первоначальной стоимости балансовая стоимость может стать равна нулю. Тогда дальнейшее уменьшение

https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Важно знать
Справедливая стоимость определяется по МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (приказ Минфина от 28.12.2015 № 217н).

оценочного обязательства включайте в финрезультат в качестве дохода.

Как и раньше, первоначальная стоимость основных средств увеличивается на сумму капвложений, которые улучшают или восстанавливают объект. Измените первоначальную стоимость в момент завершения таких капвложений.

Как проводить переоценку

Когда проводить переоценку по справедливой стоимости, компания решает самостоятельно. Периодичность зависит от степени изменчивости стоимости группы. Если решите переоценивать объекты не чаще одного раза в год, делайте это на 31 декабря отчетного года. Провести переоценку можно одним из способов:

— пересчитать первоначальную стоимость и накопленную амортизацию так, чтобы балансовая стоимость объекта после переоценки равнялась его справедливой стоимости;
— сначала уменьшить первоначальную стоимость объекта на накопленную сумму амортизации. Затем пересчитать полученную сумму так, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта.

Если балансовая стоимость окажется ниже справедливой, проведите дооценку. Здесь тоже два варианта. Если раньше вы не переоценивали объект, сумму дооценки отразите по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 01. Если раньше вы уценивали стоимость объекта и списывали сумму обесценения на расходы, порядок другой. Часть дооценки текущего периода, которая восстанавливает суммы прежней уценки, признайте доходом. А если сумма дооценки больше суммы ранее начисленной уценки, разницу отнесите на добавочный капитал.

Когда балансовая стоимость основного средства больше его справедливой стоимости, произведите уценку объекта. Если раньше вы его не переоценивали, сумму уценки признайте расходом периода, в котором провели переоценку.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

<...>
Переоценка основных средств проводится один раз в год на 31 декабря отчетного года.
Организация применяет способ списания накопленной дооценки «единовременно при списании объекта».
<...>

Если уже переоценивали и относили дооценку на добавочный капитал, сумму уценки текущего периода отнесите в уменьшение ранее начисленной дооценки. А сумму, которая превышает предыдущую дооценку, спишите на прочие расходы.

Накопленную на счете 83 дооценку впоследствии спишите на нераспределенную прибыль одним из способов:

— единовременно при списании объекта, по которому накоплена дооценка;
— по мере начисления амортизации по объекту. Размер списываемой дооценки — это положительная разница между величиной амортизации с учетом последней переоценки и суммой амортизации за этот же период без учета переоценок.

Что поправить в учетной политике. Установите периодичность переоценки. Закрепите способ списания накопленной дооценки и применяйте его для всех основных средств, кроме инвестнедвижимости. Образец — выше.

Последствия изменения способа оценки основных средств отражайте перспективно — без пересчета данных за предыдущие периоды.

ПРИМЕР 7

Первоначальная стоимость основного средства — 500 000 руб. Сумма накопленной амортизации — 150 000 руб. Справедливая стоимость объекта на дату

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

переоценки — 590 000 руб. Раньше основное средство не обесценивалось.
Балансовая стоимость объекта на дату переоценки будет равна 350 000 руб. (500 000 – 150 000).
Коэффициент пересчета составит 1,685714 (590 000 : 350 000).
Определим переоцененную стоимость основного средства:

500 000 ₽ × 1,685714 = 842 857 ₽.

Посчитаем амортизацию с учетом коэффициента:

150 000 ₽ × 1,685714 = 252 857 ₽.

В учете надо сделать проводки:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 83
90 000 руб. (590 000 – 500 000) — отражена дооценка основного средства;

ДЕБЕТ 83 КРЕДИТ 02
102 857 руб. (252 857 – 150 000) — дооценена накопленная амортизация.

Как переоценивать инвестнедвижимость

Инвестиционная недвижимость, которую вы оцениваете по переоцененной стоимости, не подлежит амортизации (п. 28 ФСБУ 6/2020). Если вы выбрали этот способ, его нужно применять для всех объектов инвестнедвижимости. Проводите переоценку на каждую отчетную дату. Первоначальную стоимость пересчитывайте, чтобы она стала равной справедливой стоимости. Это касается и инвестнедвижимости, которую ранее вы переоценивали. Дооценку или уценку объекта отнесите на финрезультат в качестве дохода или расхода периода, в котором провели переоценку.

Назначение объекта может измениться — он перестает быть инвестнедвижимостью или, наоборот, становится

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

инвестнедвижимостью. Балансовая стоимость такого объекта на дату изменения его назначения считается первоначальной стоимостью.

Как считать амортизацию

Больше стало объектов, которые не подлежат амортизации. Это:

— инвестнедвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости;
— основные средства, потребительские свойства которых не меняются, — земля и т. д.;
— объекты, законсервированные в целях мобилизационной подготовки.

При простое или временной приостановке использования основных средств продолжайте начислять амортизацию. Приостанавливать ее не надо. Амортизация прекращается, когда ликвидационная стоимость объекта сравняется с его балансовой стоимостью или превысит ее. Если впоследствии ликвидационная стоимость станет меньше балансовой, возобновите начисление амортизации.

Проверяйте срок полезного использования, ликвидационную стоимость и способ начисления амортизации в конце каждого года. А также если изменились обстоятельства, которые влияют на эти элементы. При необходимости поменяйте нужные параметры. Корректировки отразите в бухучете как изменения оценочных значений.

Изменились сроки начала и прекращения амортизации. Вы вправе начать начислять амортизацию с даты, когда признали основное средство в бухучете. А прекратить — с момента его списания с бухучета. Но можете оставить все как есть, если вам так удобнее — начинать и заканчивать амортизацию с 1-го числа следующего месяца после указанных дат.

Важно знать
Ликвидационная стоимость — величина, которую организация получила бы в случае выбытия объекта с учетом полученных матценностей, после вычета предполагаемых затрат.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

<...>
Организация начинает начислять амортизацию с 1-го числа следующего месяца после признания основного средства. Заканчивает — с 1-го числа следующего месяца после его списания с бухучета.
<...>

Способов начисления амортизации стало меньше — больше нет возможности списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования. Осталось три способа: линейный, уменьшаемого остатка, пропорционально количеству продукции или объему работ.

Что поправить в учетной политике? Закрепите в учетной политике выбранный способ начала и окончания амортизации. Образец — выше.

Если ранее вы применяли способ списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования, установите в учетной политике другой способ начисления амортизации.

Как отражать обесценение

Компания обязана проверять основные средства на обесценение. Отражать изменение их балансовой стоимости надо в соответствии с МСФО (IAS) 36.

Балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы, только если эта сумма меньше балансовой стоимости. Разница между балансовой и возмещаемой стоимостью — это убыток от обесценения. Он признается как прибыль или убыток сразу после оценки при условии, что актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом, например МСФО (IAS) 16. Убыток от обесценения надо учитывать как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Убыток от обесценения непереоцененного актива признается в составе прибыли или убытка. В случае подтверждения обесценения признавайте его в бухучете записью:

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы»
КРЕДИТ 02 субсчет «Обесценение»
учтено обесценение основного средства.

Если ранее вы переоценивали основное средство, убыток от обесценения признавайте в составе прочего совокупного дохода. Но лишь в сумме, в которой он не превышает величину прироста стоимости от переоценки этого актива. Такой убыток от обесценения переоцененного актива уменьшает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива. То есть сумму прежней дооценки, отраженной по кредиту счета 83, нужно уменьшить на убыток от обесценения:

ДЕБЕТ 83 КРЕДИТ 02 субсчет «Обесценение»
уменьшена сумма дооценки основного средства.

Если оценочная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, обязательство нужно признать, только если это требует другой стандарт.

После признания убытка от обесценения актива в следующие периоды придется корректировать амортизационные отчисления. Это нужно, чтобы равномерно списать пересмотренную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости в течение оставшегося срока полезного использования. При этом отложенные налоговые активы и обязательства определяйте в соответствии с МСФО (IAS) 12 путем сравнения пересмотренной балансовой стоимости актива с его налоговой стоимостью.

Накопленное обесценение вместе с накопленной амортизацией вычтите из первоначальной стоимости основного средства. Полученная сумма — балансовая стоимость объекта, которую вы отразите в балансе.

При списании объекта суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения уменьшают его первоначальную либо переоцененную стоимость. Затраты на демонтаж,

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ПРИЧИНЫ СПИСАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Стало в ФСБУ 6/2020	Было в ПБУ 6/01
Прекращение использования объекта из-за физического или морального износа, продать актив или возобновить его использование невозможно	Прекращение использования вследствие морального или физического износа
Передача другому лицу. Например, продали или обменяли объект, внесли его в качестве вклада в капитал другой организации, передали в финансовую аренду или в некоммерческую организацию	Продажа; передача в виде вклада в уставный капитал другой организации, паевой фонд; передача по договору мены, дарения; внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности
Физическая потеря объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями	Ликвидация при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; выявление недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях
Лишение возможности использовать объект, так как истекли нормативно допустимые сроки или другие предельные параметры его эксплуатации	—
Прекращение деятельности, в которой использовали объект, а в другой деятельности использовать его нельзя	—

утилизацию объекта и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, к которому они относятся. Исключение — случаи, когда под них был сформирован специальный резерв.

Что раскрыть в отчетности

В бухотчетности требуется раскрыть балансовую стоимость объектов на начало и конец года, сверку остатков по группам, результат переоценки и т. д. (п. 45 ФСБУ 6/2020). Наличие и движение основных средств надо показать в виде сверки остатков по группам в разрезе:

— первоначальной или переоцененной стоимости;
— накопленной амортизации;
— накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;
— движения основных средств за отчетный период в виде поступления, выбытия, переклассификации в долгосрочные активы к продаже и др.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ЧЕК-ЛИСТ. КАК ПЕРЕЙТИ НА НОВЫЙ СТАНДАРТ

- Выберите, как отражать последствия перехода на новый стандарт:
  - — ретроспективно — как если бы вы применяли ФСБУ 6/2020 при учете основных средств и раньше;
  - — путем единовременной корректировки балансовой стоимости основных средств на начало года, с которого вы перешли на новый стандарт (без пересчета сравнительных показателей за прошлые годы).
- Прежние основные средства, которые по новому стандарту к основным средствам не относятся, спишите в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль. Исключение — объекты, которые вы переклассифицировали в другие виды активов.
- Изменения балансовой стоимости объектов в связи с началом применения нового стандарта, которые не связаны с изменениями других статей баланса, спишите на нераспределенную прибыль.
- Выбранный способ отражения последствий изменения учетной политики раскройте в первой бухотчетности, которую вы составили с применением нового стандарта.
- Начните переход на новые правила с пересмотра состава имеющихся основных средств. Например, объект подходит под определение основного средства по всем параметрам, но его стоимость меньше лимита, который вы установили. Спишите его на расходы и продолжайте контролировать. Объекты, которые раньше к основным средствам не относились, но по новому стандарту относятся, отразите в основных средствах.
- Настройте обособленный учет объектов по видам: инвестиционная и неинвестиционная недвижимость, плановый ремонт, оборудование, инвентарь и пр.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Основные отличия старых и новых правил бухучета основных средств

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
Основное средство — это актив, который: — предназначен для производственной (управленческой) деятельности организации или для передачи в аренду; — имеет срок службы свыше 12 месяцев; — не предназначен для перепродажи; — способен приносить доход в будущем.	Из перечня основных признаков основных средств убрали условие, что актив не должен быть предназначен для продажи. Добавили, что к основным средствам относится имущество, предназначенное для охраны окружающей среды (п. 4 ФСБУ 6/2020).
	Добавили новое правило, что если актив утрачивает признаки основного средства, то его надо переклассифицировать в другой актив. Такое правило действует и сейчас, но оно не прописано напрямую в ПБУ 6/01. Например, если организация не использует основное средство и решила его продать, переведите его в состав долгосрочных активов к продаже
Подробнее о том, какое имущество относится к основным средствам, — в рекомендации	
Стоимостный лимит — 40 000 руб. Более дешевое имущество организация вправе учитывать: — в составе ОС; — в составе материально-производственных запасов. Выбор прописывают в учетной политике.	Организация вправе сама установить любой лимит стоимости (п. 5 ФСБУ 6/2020). Активы с признаками основных средств и со стоимостью ниже лимита признавайте расходами текущего периода. Обеспечьте контроль за наличием и движением таких активов. Например, на забалансовом счете.
	Решение об этом раскройте в бухгалтерской отчетности с указанием лимита.
О том, как установить такой лимит в бухучете, — в рекомендации	Выгода от повышения лимита до 100 000 руб. в том, что разниц между бухгалтерским и налоговым учетом будет меньше. Сэкономить на налоге на имущество вряд ли получится, поскольку им облагается только недвижимое имущество (п. 1 ст. 374 НК)
Единица учета — инвентарный объект (п. 6 ПБУ 6/01)	Определение инвентарного объекта не изменилось (п. 10 ФСБУ 6/2020). Сохранилось правило о раздельном учете в составе основных средств нескольких частей одного объекта с существенно разными сроками полезного использования.
	Самостоятельными инвентарными объектами признаются также существенные затраты на ремонт, технический осмотр или обслуживание основных средств с частотой более 12 месяцев или обычного операционного цикла дольше 12 месяцев (п. 10 ФСБУ 6/2020)
ПБУ 6/01 не обязывает распределять основные средства на виды и группы	Основные средства надо распределять по видам и группам (п. 11 ФСБУ 6/2020). Виды есть такие: недвижимость, средства транспортные, машины и оборудование, инвентарь производственный и хозяйственный, другие. В группы надо объединять объекты одного вида, которые используют схожим образом.
	Для групп устанавливают единый способ последующей оценки: по первоначальной или переоцененной стоимости.
	В отдельных группах надо учитывать инвестиционную недвижимость — объекты для сдачи в аренду или те, которые компания приобрела в расчете на рост стоимости

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
Основное средство принимают к учету по первоначальной стоимости. В ПБУ 6/01 есть перечень затрат, которые в нее входят, но этот перечень открытый. Подробнее о том, как сформировать первоначальную стоимость, — в рекомендации	Основные средства по-прежнему принимают к учету по первоначальной стоимости. Но в ФСБУ 6/2020 нет примерного перечня затрат, которые в нее входят. Есть только общее определение. Первоначальная стоимость равна сумме связанных с объектом капитальных вложений, сделанных до постановки объекта на учет (п. 12 ФСБУ 6/2020). А для учета капитальных вложений разработан ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», который утвержден тем же самым приказом Минфина от 17.09.2020 № 204н
Срок полезного использования объекта устанавливают по правилам из пункта 20 ПБУ 6/01. Этот срок можно пересматривать по результатам реконструкции или модернизации. О том, как установить срок полезного использования, — в рекомендации	Порядок определения срока полезного использования не изменился (п. 9 ФСБУ 6/2020). В новом стандарте нет правила о пересмотре этого срока по результатам реконструкции или модернизации. Однако есть возможность пересматривать его в конце каждого года, если он перестал соответствовать условиям использования объекта (п. 37 ФСБУ 6/2020)
Амортизацию начисляют начиная с месяца, следующего за тем, когда объект приняли к учету (п. 21 ПБУ 6/01)	Амортизацию начисляют с даты признания, а прекращают с даты его списания в бухучете (п. 33 ФСБУ 6/2020). По решению организации можно начинать начислять и прекращать амортизацию с 1-го числа следующего месяца. Не подлежит амортизации инвестиционная недвижимость, которую оценивают по переоцененной стоимости (п. 28 ФСБУ 6/2020)
Способы амортизации (п. 18 ПБУ 6/01): — линейный; — способ уменьшаемого остатка; — способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; — способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	В ФСБУ 6/2020 не предусмотрен способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Остальные способы сохранили (п. 35 и 36 ФСБУ 6/2020). Независимо от способа амортизацию нужно рассчитать так, чтобы к концу срока полезного использования остаточная стоимость основного средства сравнялась с его ликвидационной стоимостью (п. 32 ФСБУ 6/2020). О том, как считать такую стоимость, — в пунктах 30 и 31 ФСБУ 6/2020. Ее нужно утверждать в приказе по каждому основному средству при его постановке на учет наряду со сроком полезного использования и способом амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020). При способе уменьшаемого остатка организация вправе сама определять формулу расчета суммы амортизации
ПБУ 6/01 не обязывало ежегодно проверять какие-либо данные по основным средствам, кроме их стоимости, если компания выбрала переоценку	Элементы начисления амортизации — срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ амортизации подлежат ежегодной проверке (п. 37 ФСБУ 6/2020). При необходимости организация вправе изменить эти элементы, а корректировки отразить как изменения оценочных значений

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
Амортизацию прекращают при переводе объекта на консервацию на срок более трех месяцев или при капвложениях сроком более 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01)	Амортизацию не приостанавливают, в том числе при простое или временном прекращении эксплуатации. Исключение — ситуация, когда ликвидационная стоимость объекта равна или превышает его балансовую стоимость (п. 30 ФСБУ 6/2020)
Первоначальную стоимость могут увеличивать только затраты на модернизацию и реконструкцию объекта	При способе учета основных средств по первоначальной стоимости ее можно изменять не только на сумму капвложений (п. 24 ФСБУ 6/2020). Если в первоначальную стоимость входит оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации объекта и восстановлению окружающей среды, то его изменение увеличивает или уменьшает первоначальную стоимость объекта (п. 23 ФСБУ 6/2020)
Переоценка группы однородных объектов возможна по решению организации. Ее проводят регулярно, не чаще раза в год.	Согласно пункту 13 ФСБУ 6/2020 после признания в учете организация оценивает группу объектов одним из двух способов: — по первоначальной стоимости;
Суммы дооценки относят на добавочный капитал, а суммы уценки включают в прочие расходы (п. 15 ПБУ 6/01)	— по переоцененной стоимости. При втором способе переоценку проводят регулярно по справедливой стоимости, определяемой по МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (п. 15 ФСБУ 6/2020). При желании переоценка возможна чаще раза в год. Дооценку отражают в составе совокупного финансового результата текущего периода обособленно без включения в прибыль или убыток этого периода (п. 18 ФСБУ 6/2020). Уценку признают расходом в составе прибыли или убытка текущего периода (п. 19 ФСБУ 6/2020). Для инвестиционной недвижимости особые правила. Ее переоценивают на каждую отчетную дату. Дооценку или уценку включают в доходы или расходы текущего периода (п. 21 ФСБУ 6/2020). Такой порядок позволяет компенсировать запрет на амортизацию инвестиционной недвижимости
Учет результатов обесценения в ПБУ 6/01 не предусмотрен	Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает его результаты по МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (п. 38 ФСБУ 6/2020)
Основное средство списывают, если оно выбывает или не способно приносить организации экономические выгоды (п. 29 ПБУ 6/01)	Случаи списания и общий порядок учета прежние (п. 40 ФСБУ 6/2020). Но в новом стандарте разъяснены некоторые нюансы. Если было обесценение, то при списании его суммы уменьшают первоначальную стоимость вместе с амортизацией. Если есть затраты на демонтаж, утилизацию объекта и восстановление окружающей среды, то это расходы текущего периода (п. 43 ФСБУ 6/2020). Исключение — ситуация, когда компания признала по ним оценочное обязательство

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Для объектов с переоцененной стоимостью дополнительно надо привести:

— дату последней переоценки;
— сведения о независимом оценщике;
— методы и допущения при определении справедливой стоимости, включая информацию об использовании рыночных цен;
— балансовую стоимость переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в бухотчетности при оценке их по первоначальной стоимости, на отчетную дату;
— способы пересчета первоначальной стоимости переоцениваемых групп;
— сумму накопленной дооценки основных средств, не списанную на нераспределенную прибыль, с указанием способа списания.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Непривычный подход к учету капитальных вложений

Минфин утвердил ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» приказом от 17.09.2020 № 204н. Новый стандарт применяется с отчетности за 2022 год (п. 2 приказа Минфина от 17.09.2020 № 204н). Но применять новые правила можно уже с 2021 года в добровольном порядке.

В отличие от ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства», которые меняют утвержденные ранее правила учета запасов и основных средств, ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» устанавливает новые правила. До сих пор отдельного стандарта, устанавливающего требования к формированию в бухучете информации о капитальных вложениях организаций, не было. По сути, новый ФСБУ «Капитальные вложения» регулирует учет затрат, которые сейчас компания отражает на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Рассмотрим основные положения проекта ФСБУ 26/2020.

Что учитывать в составе капитальных вложений

В составе капитальных вложений учитывают затраты на приобретение, создание, улучшение, восстановление основных средств (п. 5 ФСБУ 26/2020). Среди расходов, относящихся к капитальным вложениям, перечислены в том числе затраты на приобретение основных средств или их частей, на строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств, коренное улучшение земель, подготовку проектной документации и осуществление авторского надзора, пусконаладочные работы, испытания и др. В частности, это затраты на:

— приобретение и использование имущества, которое планируется включить в основные средства;
— доставку, монтаж, установку и другие затраты на доведение объекта до рабочего состояния;

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

— пусконаладочные работы и испытания;
— строительство, подготовку документации для него и организацию строительной площадки;
— улучшение или восстановление основных средств.

Капитальное вложение признают в тот момент, когда у компании возникли затраты (п. 6 ФСБУ 26/2020). Но для этого должны выполняться следующие условия:
— высока вероятность, что затраты принесут экономические выгоды в будущем в течение более 12 месяцев или обычного операционного цикла более 12 месяцев;
— сумму затрат можно определить.

Единицей учета капвложений является приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств (п. 7 ФСБУ 26/2020). В новом стандарте есть перечни расходов, которые входят и не входят в фактические затраты на капвложения (п. 10, 11 и 16 ФСБУ 26/2020). Прописаны особенности учета при расчетах неденежными средствами, получении доходов от эксплуатации капвложений (п. 13 и 15 ФСБУ 26/2020). Предусмотрен учет результатов обесценения капвложений по МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (п. 17 ФСБУ 26/2020).

Стандарт не применяется, если организация выполняет работы, оказывает услуги по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц, а также при приобретении, создании активов, предназначенных для продажи.

Как оценивать и признавать капитальные вложения

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете, если одновременно соблюдаются следующие условия:
— понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
— определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

Вернуться в каталог учебников по бухучету

https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

При этом объект капитальных вложений признается в бухгалтерском учете в качестве единицы учета вне зависимости от того, осуществлены ли капитальные расходы при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем улучшении и (или) восстановлении их.

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат, включающих в себя расходы на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств.

Признаются капитальные вложения в учете по мере осуществления фактических затрат при условии, что сумма по ним может быть определена и затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод в течение периода более чем 12 месяцев.

Установленный ФСБУ перечень фактических затрат при признании капитальных вложений является открытым и включает в себя:

— суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику (продавцу, подрядчику);
— стоимость активов организации, списываемую в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений;
— амортизацию активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;
— затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов;
— заработную плату работников, связанных с осуществлением капитальных вложений, включая обязательные взносы;
— связанные с осуществлением капитальных вложений проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;
— величину возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации;
— иные затраты.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Расходы включаются в стоимость капитальных вложений за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов и с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

В капитальные вложения не включаются:

— затраты, которые возникли до принятия решения о приобретении, создании, улучшении и (или) восстановлении объектов основных средств;
— затраты на поддержание работоспособности или исправности готовых объектов основных средств, их текущий ремонт, за исключением затрат на поддержание работоспособности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, и затрат на текущий ремонт этих активов;
— затраты на неплановые ремонты основных средств;
— сверхнормативные расходы, связанные с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений;
— затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
— обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений;
— управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением основных средств;
— расходы на рекламу и продвижение продукции;
— затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте, с новыми покупателями или с новыми видами продукции;
— затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся основных средств организации независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений;
— затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

— затраты на обучение персонала;
— иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления основных средств.

Согласно пункту 16 ФСБУ 26/2020 перечисленные выше затраты признаются расходами периода, в котором они возникли.

Как определять фактические затраты в отдельных случаях

Пункт 12 нового стандарта предписывает расходы, которые возникли при осуществлении капитальных вложений на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, включать в фактические затраты в размере суммы, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки).

Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке, аналогичном порядку, установленному ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

При осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, а также при получении имущества безвозмездно фактическими затратами будут считаться справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Если невозможно определить справедливую стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг, то фактическими затратами считается справедливая стоимость приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг. При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемых, так и приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

фактическими затратами считаются балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг (п.13 ФСБУ).

Если в ходе осуществления капитальных вложений организация получает продукцию, вторичное сырье, другие материальные ценности, которые намерена использовать или продать, а также продукцию, которая осталась неиспользованной, расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений.

При этом расчетная стоимость полученных ценностей определяется исходя из их справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей и не может быть выше суммы затрат, из которой вычитается эта стоимость (п. 15 ФСБУ 26/2020).

ПРИМЕР 8

В соответствии с технической документацией капитальный ремонт производственного конвейера должен проводиться раз в три года. Срок полезного использования конвейера установлен при признании в учете и составляет 10 лет. Амортизация начисляется ежемесячно линейным способом.
Капитальный ремонт был проведен подрядным способом, стоимость ремонта составила 1 000 000 руб. без учета НДС.
В процессе ремонта основного средства подрядчик заменил и передал организации детали, которые после восстановления предполагается использовать при ремонте аналогичных основных средств.
Согласно принятой учетной политике организации стоимость планового капитального ремонта основных средств, срок полезного использования которого существенно меньше СПИ самого объекта основных средств, учитывается в качестве самостоятельного объекта основных средств без включения в первоначальную стоимость ремонтируемого объекта. Материальные ценности, которые можно использовать для создания, капитального ремонта и улучшения объектов основных средств, учитываются на счете 10 «Материалы».

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Справедливая стоимость деталей, по оценке организации, составит 30 000 руб.
Проводки:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60
1 000 000 руб. — отражена стоимость выполненных работ по капитальному ремонту;

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 08
30 000 руб. — затраты на ремонт уменьшены на справедливую стоимость изъятых деталей;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08
970 000 руб. — затраты на капитальный ремонт включены в состав основных средств.

Надо ли оценивать капитальные вложения после признания

Как и в случае с применением правил, изложенных в ФСБУ 6/2020 «Основные средства», пункт 17 ФСБУ 26/2020 предписывает организациям проверять капитальные вложения на обесценение и учитывать изменение их балансовой стоимости в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов».

Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой объекта капитальных вложений, предоставляемое организации другими лицами, признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения.

Когда надо списать капитальные вложения

После того как объект капитальных вложений привели в состояние и местоположение, пригодное к использова-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

нию в запланированных целях, данный объект считается основным средством. Даже если начинает эксплуатироваться только часть объекта капитальных вложений, основным средством признается эта его часть.

Капитальные вложения, которые выбывают или не способны приносить организации экономическую выгоду в будущем, списываются с бухгалтерского учета. Возможные причины выбытия перечислены в пункте 19 ФСБУ:

— передача имущества другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию;
— физическое выбытие имущества в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;
— прекращение осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления или продажи незавершенных объектов.

Списание выбывающих объектов производится в том отчетном периоде, в котором они выбывают или прекращаются при отсутствии перспектив возобновления или продажи.

Затраты на демонтаж, утилизацию объектов незавершенных капитальных вложений и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором они возникли, за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее был сформирован резерв.

Разница между суммой балансовой стоимости списываемых капитальных вложений и затрат на их выбытие, с одной стороны, и поступлениями от их выбытия, с другой стороны, признается расходом или доходом периода, в котором списываются такие капитальные вложения (п. 22 ФСБУ).

Как раскрыть информацию в отчетности

Изменение учетной политики в связи с применением ФСБУ 26/2020 можно раскрывать в отчетности ретроспективно или перспективно (п. 25, 26 ФСБУ 26/2020). Компа-

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ния отражает свое решение в первой отчетности по новым правилам (п. 27 ФСБУ 26/2020).

С учетом существенности в бухгалтерской отчетности раскрывается следующая информация:

— балансовая стоимость капитальных вложений в объекты, отличные от инвестиционной недвижимости, и в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчетного периода;
— результат от выбытия капитальных вложений за отчетный период;
— результат обесценения капитальных вложений и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода;
— авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с осуществлением капитальных вложений;
— признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов капитальных вложений, предоставленная организации другими лицами.

Информацию об обесценении капитальных вложений организация раскрывает в соответствии с правилами, предусмотренными МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Как перейти на ФСБУ «Капитальные вложения»

Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 26/2020 отражаются ретроспективно. При этом допускается применять стандарт перспективно, то есть только в отношении фактов хозяйственной жизни, если они были после начала применения нового стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.

Выбранный способ отражения последствий изменения учетной политики организация раскрывает в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением нового стандарта.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

До перехода на новый стандарт бухгалтеру понадобится проанализировать и сгруппировать затраты на капитальный ремонт обособленно по каждому из объектов в соответствии с требованиями ФСБУ 26/2020. При этом важно обратить внимание на перечень затрат, которые исключают из стоимости вложений в соответствии с пунктом 17 ФСБУ.

Если капитальные вложения компания сделала в объекты, предназначенные для продажи, то действие ФСБУ 26/2020 на них не распространяется, стандарт также не применяется в случаях, если выполняются работы по созданию, восстановлению или улучшению объектов, не принадлежащих организации.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Проекты новых ФСБУ

Программа Минфина по разработке стандартов бухучета включает разработку новых ФСБУ и изменения в действующие ПБУ. Сравнение сроков по старым планам и новой программе — в таблице. →81

ФСБУ «Нематериальные активы»

Минфин разработал проект ФСБУ «Нематериальные активы». Проект стандарта — на сайте фонда «НРБУ „БМЦ“». Между ФСБУ и действующим ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» есть значительные различия. В таблице сравним основные.→82

ФСБУ «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»

Проект стандарта «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» размещен на сайте Минфина еще в 2018 году. Он посвящен порядку оформления, исправления и хранения первичных учетных документов и регистров бухучета.

Определены требования к документам бухгалтерского учета:

— документы составляют на русском языке. Если регистр оформлен на иностранном языке, то необходим построчный перевод;
— записи указывают в рублях независимо от валюты, которую используют при расчетах, и места ведения деятельности. Если объект бухучета выражен в валюте, то запись делают одновременно и в валюте, и в рублях;
— дата составления первички — это дата ее подписания. В документе обязательно указывают дату совершения операции, если она отличается от даты составления;
— если первичный учетный документ оформлен на основании другого, то обязательно указание на этот оправдательный документ.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

КОГДА ЖДАТЬ НОВЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Новые ФСБУ	Ранее планируемый срок вступления в силу	Новый срок, когда стандарт начнет действовать
Нематериальные активы	2020	2021
Документы и документооборот в бухгалтерском учете	2020	2021
Бухгалтерская отчетность	2020	2021
Некоммерческая деятельность	2020	2021
Доходы	2020	2022
Финансовые инструменты	2022	2022
Участие в зависимых организациях и совместная деятельность	2021	2022
Расходы	2022	2023
Долговые затраты	Не было в прошлой программе	2022
Дебиторская и кредиторская задолженность (включая долговые затраты)	2020	Исключен
Добыча полезных ископаемых	2021	Исключен

Организация вправе:
— добавлять дополнительные реквизиты;
— оформлять один документ на несколько операций;
— длящиеся операции оформлять периодически или на конец отчетного периода;
— разрабатывать свой учетный документ, который содержит обязательные реквизиты.

Организация самостоятельно определяет виды электронной подписи и перечень лиц, которые могут подписать документ.

ФСБУ «Бухгалтерская отчетность организации»

Проект ФСБУ 4/20__ «Бухгалтерская отчетность организации» опубликован на сайте Минфина в 2019 году. По программе Минфина он должен начать действовать с 2021 года. Стандарт призван заменить действующее ПБУ 4/99 с тем же названием. Рассмотрим, что нового предлагает проект по сравнению с текущими правилами.→83

Вернуться в каталог учебников по бухучету

https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Чем отличаются новые правила учета нематериальных активов от действующих

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
НМА принимают к учету по первоначальной стоимости	НМА принимают к учету по себестоимости. Уточнили состав затрат, которые включаются в себестоимость НМА. В частности, по новому ФСБУ в нее не входят траты: — на деловую репутацию, товарные знаки, фирменные наименования и другие аналогичные объекты. Исключение составляют затраты, если приобрели их у других лиц; — исследования независимо от того, был ли в результате таких затрат создан нематериальный актив; — возмещаемые косвенные налоги; — поддержание НМА в рабочем состоянии; — плановые обновления нематериальных активов; — организацию работы в новом месте или с новыми клиентами и т. д.
Амортизацию по НМА начисляют с месяца, следующего за тем, в котором объект был принят к учету в качестве нематериального актива	Амортизацию начинают начислять с момента готовности НМА. То есть когда НМА привели в местоположение и состояние, пригодное для его использования
Срок полезного использования НМА определяют исходя из: — срока, в течение которого организации будут принадлежать исключительные права на объект; — срока, в течение которого организация планирует использовать объект в своей деятельности; — количества продукции или иного натурального показателя объема работ, который организация собирается получить с использованием этого актива	По ФСБУ срок амортизации НМА определяют исходя из: — срока действия юридических прав; — нормативных, договорных и других ограничений использования; — предполагаемого срока использования; — ресурсных и финансовых возможностей организации обеспечивать использование; — зависимости эффективности использования от знаний и умений конкретных работников, в частности, возможностей продолжать использовать нематериальный актив при смене персонала организации; — ожидаемого морального или коммерческого износа; — опыта использования аналогичных активов, а также доступной информации о сроках использования аналогичных активов другими организациями; — стабильности рынка товаров, продукции, работ, услуг; — предполагаемых действий конкурентов; — сроков использования других активов организации, задействованных в том же производственном процессе

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ЧЕМ ОТЛИЧАЮТСЯ НОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОТ ДЕЙСТВУЮЩИХ

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
Действующее ПБУ 4/99 применяют все организации, за исключением госсектора. Положение распространяется в том числе и на последнюю бухотчетность ликвидируемой и реорганизуемой компании	Стандарт применяют все организации, за исключением госсектора. Стандарт не применяется при составлении отчетности для внутренних целей, а также при составлении последней бухотчетности реорганизуемой и ликвидируемой организации
Бухгалтерская отчетность должна быть полной, достоверной, нейтральной. Однако не уточняется, что должна предпринять организация, чтобы соблюсти эти требования	Новый стандарт повторяет требования полноты, достоверности, нейтральности. Но в нем подробно прописано, что предпринять, чтобы исполнить данные требования. Так, для достижения достоверности бухгалтерской отчетности организация должна: — выбирать, разрабатывать и применять положения учетной политики. При этом организация должна соблюдать иерархию источников, которые нужно использовать, когда нет нужного стандарта бухучета; — представлять информацию таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию; — раскрывать дополнительную информацию, когда требований стандартов недостаточно, чтобы сформировать полное представление о финансовом положении или результате, а также о движении денег за отчетный период Последствия ненадлежащей учетной политики организация не может исправить ни раскрытием положений применяемой учетной политики, ни иными пояснениями, включенными в бухгалтерскую отчетность Чтобы обеспечить полноту информации, которая содержится в бухотчетности, компания должна включить в нее: — показатели деятельности всех подразделений, включая ее филиалы и представительства, независимо от их местонахождения; — информацию обо всех фактах хозяйственной жизни, имевших место до отчетной даты включительно; — информацию о событиях после отчетной даты, но до даты подписания бухгалтерской отчетности; — иную информацию, необходимую пользователям для понимания экономического содержания показателей бухгалтерской отчетности Нейтральность бухотчетности означает, что содержащаяся в ней информация удовлетворяет интересы всех групп пользователей

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
Действующее ПБУ 4/99 предусматривает, что типовые формы бухотчетности разрабатывает Минфин	В новом ФСБУ приведены образцы форм бухотчетности. При этом компания будет самостоятельно разрабатывать и утверждать формы бухотчетности на основе этих образцов с учетом специфики своей деятельности. Прописаны подробные требования к содержанию каждой формы бухотчетности Бухотчетность делится на основные отчеты и приложения к ним. К основным отчетам относят: бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах; отчет о целевом использовании средств. В состав приложений входят: отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств; пояснения к основным отчетам
По ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и операциях приводят в бухотчетности обособленно, если они существенны и без знания о них невозможна оценка финансового положения. Несущественные показатели можно отражать общей суммой с раскрытием информации в пояснениях	В проекте ФСБУ ввели правило об агрегировании показателей Показатели отдельных активов, обязательств, доходов, расходов и иных объектов учета можно объединять, если они обладают общими характеристиками и относятся к одному и тому же виду объектов (агрегирование показателей). В балансе, отчете о финансовых результатах, отчете о целевом использовании средств и приложениях требуется различная степень агрегирования. В основных отчетах следует отражать обобщенную информацию, а в приложениях — более подробную. Статья основного отчета, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие Несущественные показатели отдельных видов объектов бухучета объединяют и приводят в отчетах или пояснениях общей суммой Нельзя агрегировать существенные показатели, которые отличаются по характеру или функциям, а также использовать в наименованиях статей, включающих существенные показатели, термины «прочие», «иные» или «другие»
В ПБУ 4/99 нет подробных требований к содержанию промежуточной бухгалтерской отчетности	Прописаны требования к промежуточной бухотчетности. Она состоит из основных отчетов и приложений к ним. В промежуточную отчетность можно включать полный или сокращенный перечень показателей в зависимости от условий ее представления Прописано, какие показатели включать в промежуточную отчетность. Так, например, организация должна раскрыть информацию о следующих показателях, если они существенные:

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
В ПБУ 4/99 нет подробных требований к содержанию промежуточной бухгалтерской отчетности	обесценение запасов до чистой стоимости продажи и их восстановление; обесценение внеоборотных активов и их восстановление; приобретение и выбытие объектов основных средств; договорные обязательства по будущим операциям по приобретению основных средств; урегулирование судебных разбирательств; исправление ошибок предшествующих периодов; операции со связанными сторонами; изменения в условных обязательствах и условных активах и др. Кроме того, в промежуточную бухотчетность нужно включать информацию: заявление о том, что в промежуточной бухгалтерской отчетности применяется та же учетная политика, что и в годовой отчетности за предшествующий отчетному год. Если учетная политика изменилась, следует описать характер таких изменений; пояснения в отношении сезонности или цикличности операций за промежуточный период; характер фактов хозяйственной жизни, которые оказывают влияние на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль или убыток, а также денежные потоки организации и являются необычными по своему характеру, размеру или частоте, величину такого влияния; характер и величину изменений в оценочных значениях сумм, отраженных в предыдущих промежуточных периодах текущего отчетного года; выпуск, выкуп и погашение долговых и долевых ценных бумаг; дивиденды, уплаченные отдельно по обыкновенным и прочим акциям (в совокупности и в расчете на акцию); информацию о сегментах, если организация обязана раскрывать такую информацию в своей годовой бухгалтерской отчетности; события, произошедшие после окончания промежуточного периода, но до даты подписания промежуточной бухгалтерской отчетности, которые не были отражены в бухгалтерской отчетности за этот промежуточный период; влияние изменений в структуре организации в течение промежуточного периода, включая сделки по объединению бизнесов, приобретение или утрату контроля над дочерними организациями, а также долгосрочные инвестиции, реструктуризации и прекращенную деятельность; детализированную информацию о выручке

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ФСБУ «Доходы»

Проект ФСБУ «Доходы» опубликован на сайте «ИПБ России». По программе Минфина его планируют применять с отчетности за 2022 год. Сравним, чем он отличается от действующего ПБУ 9/99 «Доходы организации».→87

ФСБУ «Дебиторская и кредиторская задолженность»

Проект стандарта по дебиторской и кредиторской задолженности, включая долговые затраты, размещен на сайте фонда «НРБУ „БМЦ“». Однако из программы Минфина он был исключен. Вместо него появился проект ФСБУ «Долговые затраты», проект которого пока не представлен. Рассмотрим основные положения проекта БМЦ, однако велика вероятность, что его ключевые пункты изменятся при разработке новой версии. В текущей версии проекта введено понятие долгового инструмента. В качестве такового понимают:

— либо долговой актив — право на получение от другого лица определенной в договоре денежной суммы;
— либо долговое обязательство — обязанность по уплате другому лицу определенной в договоре денежной суммы.

Долговыми инструментами считают:

— государственные и муниципальные ценные бумаги;
— выпущенные и приобретенные корпоративные долговые ценные бумаги (облигации, векселя и т. д.);
— депозитные вклады в кредитных организациях (за исключением денежных эквивалентов);
— предоставленные полученные займы и кредиты;
— дебиторскую и кредиторскую задолженность, возникшую в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг (приобретением товаров, работ, услуг), за исключением авансов выданных (полученных);
— дебиторскую задолженность, приобретенную по договорам уступки права требования (за исключением прав требования в счет выплаченных ранее авансов);
— иные долговые инструменты.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

ЧЕМ ОТЛИЧАЮТСЯ НОВЫЕ ПРАВИЛА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ДЕЙСТВУЮЩИХ

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
По действующему ПБУ 9/99 к доходам относят увеличение экономических выгод	В проекте ФСБУ «Доходы» уточнили, что к доходам относится не просто увеличение экономических выгод, а увеличение выгод в течение отчетного периода
В действующем ПБУ 9/99 прописано, что, если условия признания выручки не выполнены, а деньги или иной актив от покупателя получены, в бухучете организация признает кредиторскую задолженность, а не выручку	В проекте нового стандарта прописали условия, при которых организация признает выручку, если требования, при которых признается выручка, не выполнены, а оплата по договору от покупателя получена. Так, организация должна признать в такой ситуации выручку, если: организация выполнила свои обязанности по договору полностью; договор был расторгнут, а полученный актив не подлежит возврату
Подобных правил в ПБУ 9/99 нет	Проект ФСБУ вводит понятия «идентификация товара» и «отличимый товар». В целях учета выручки договоры нужно анализировать на предмет идентификации передаваемых товаров (услуг). Идентификацию проводят на основе анализа их взаимосвязи. Товар или услуга являются не связанными с другими товарами или услугами при единовременном выполнении следующих условий: покупатель обладает возможностью получить экономическую выгоду от переданного организацией товара или услуги; обязанность по передаче товара или услуги предусмотрена договором. Несвязанные товары или услуги признают отличимыми. Учет выручки нужно вести по каждому отличимому товару или услуге в рамках исполняемого договора. В случае если все товары или услуги, подлежащие передаче покупателю, не идентифицируются как отличимые, выручку учитывают в целом по договору. Организация рассчитывает сумму выручки в общем случае по каждому отличимому товару на основании цены, прописанной в договоре. Выручку нужно учитывать в сумме, равной показателю поступления денег или другого имущества, а также дебиторской задолженности. Если товар продан в рассрочку или с отсрочкой платежа, сумму выручки следует рассчитывать методом дисконтирования цены по договору
По ПБУ 9/99 организации признают выручку в момент, когда право собственности на товар перешло к покупателю либо заказчик принял работу	По новому проекту выручку нужно признавать на дату перехода к покупателю контроля над товаром, если степень завершения передачи отличимого товара или услуги может быть достоверно определена. Организация признает контроль над отличимым товаром или услугой, переданной покупателю, если покупатель одновременно получает возможность: определять способ использования товара (услуги); получать все оставшиеся существенные экономические выгоды от них; ограничивать доступ третьих лиц к получению экономических выгод от товаров (услуг)

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Какие правила действуют сейчас	Основные положения нового ФСБУ
Подобных правил в ПБУ 9/99 нет	Организация обязана оценивать степень завершения передачи отличимого товара или услуги на каждую отчетную дату.
	Для определения степени завершения передачи отличимого товара или услуги организация должна применять следующие способы:
	по доле завершенных на отчетную дату операций по передаче отличимых товаров (услуг) в их общем объеме;
	по доле понесенных на отчетную дату затрат на передачу отличимых товаров или услуг в расчетной величине общих затрат на передачу этих товаров (услуг)
Подобных правил в ПБУ 9/99 нет	В проекте нового стандарта прописали правила, как учитывать выручку, если организация заключила два договора и более с одним или несколькими покупателями (или связанными сторонами покупателя). Такие договоры следует рассматривать для целей классификации объектов учета выручки как один договор, если соблюдаются условия:
	в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по всем договорам;
	все договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим)
Подобных правил в ПБУ 9/99 нет	По новому стандарту товары, полученные по бартеру или безвозмездно, нужно будет оценивать по справедливой стоимости. Справедливая стоимость определяется по правилам, прописанным в Международных стандартах финансовой отчетности и Разъяснениях Международных стандартов финансовой отчетности

Описаны правила определения стоимости долговых инструментов, порядок переоценки и условия, при которых компания прекращает признавать долговой инструмент.

Стандарт не применяется в отношении:

— денежных эквивалентов;
— долевых инструментов: акций, вкладов, паев, долей;
— производных финансовых инструментов;
— прав и обязательств, возникающих у организации по вознаграждениям работников;
— дебиторки и кредиторки по расчетам с бюджетом;
— прав и обязательств в связи с предоплатой.

Проект ФСБУ «Финансовые инструменты»

Проект ФСБУ «Финансовые инструменты» опубликован на сайте «НРБУ “БМЦ”». Ориентировочная дата начала

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

его применения — с отчетности за 2022 год. Действующего аналога нет. Рассмотрим основные положения стандарта.

Кто вправе не применять. Не будут применять ФСБУ «Финансовые инструменты» только организации бюджетной сферы. В остальных компаниях действие стандарта не распространяется на:

— инвестиции в дочерние или зависимые фирмы;
— договоры страхования;
— расчеты с работниками.

Микропредприятия и предприниматели, которые ведут упрощенный бухучет, также вправе не применять определенные пункты данного стандарта.

Что такое финансовый инструмент, финансовый актив и финансовое обязательство. В целях бухучета финансовым инструментом считается договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент — у другой. К финансовым активам относят:

— деньги;
— долевой инструмент другой организации, к примеру доли в уставном капитале;
— договорное право получения финансового актива от другой организации или обмена такими активами или обязательствами на условиях, потенциально выгодных для организации: опционы и прочие сделки;
— договор, по которому организация получает собственные долевые инструменты.

Такой договор может быть как производным инструментом, так и непроизводным инструментом. Финансовые обязательства характеризует любой из двух признаков:

— договорная обязанность передачи финансового актива другой организации или обмена такими активами или обязательствами на условиях, потенциально невыгодных для организации;
— договор, по которому организация передает собственные долевые инструменты. Такой договор может быть как производным инструментом, так и непроизводным.

Долевым инструментом в целях бухучета будет договор, дающий держателю право на остаточную долю в активах

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

организации после вычета всех ее обязательств. Вводится понятие долевых транзакций.

Организация признает финансовый актив или обязательство, если становится стороной договора — финансового инструмента. Финансовый актив по выбору организации можно признавать как на дату заключения сделки, так и на дату расчетов.

Применение ФСБУ к займам и сделкам с нефинансовым объектом. Стандарт применяется в отношении некоторых обязательств по предоставлению займов, а также к договорам на покупку или продажу нефинансового объекта.

В отношении обязательств по предоставлению займов стандарт будут применять, если:

— организация сама относит их к финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
— договор может быть урегулирован на нетто-основе денежными средствами или путем передачи или выпуска другого финансового инструмента;
— договор предусматривает процентную ставку ниже рыночной.

Стандарт применяется к тем договорам на покупку или продажу нефинансового объекта, которые могут быть урегулированы на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом. Подробности — в пунктах 5—9 проекта ФСБУ «Финансовые инструменты».

Стандарт также содержит разделы, которые описывают порядок оценки финансовых активов и обязательств, их обесценения, списания, раскрытия информации и изменения учетной политики.

ФСБУ «Некоммерческая деятельность»

Проект ФСБУ «Некоммерческая деятельность» опубликован на сайте «БМЦ». Ориентировочная дата начала его применения в проекте — с отчетности за 2021 год. Действующего аналога нет. Планируется, что ФСБУ будут применять все виды некоммерческих организаций, а также коммерческие

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

организации в отношении информации о благотворительных, культурных, образовательных и иных общественно полезных программах, если они не нацелены на извлечение дохода.

Поступление и расходование средств. Поступления средств подразделяют на обменные и необменные, которые надо учитывать отдельно. Обменное поступление — когда организация передает в обмен другим лицам примерно эквивалентные по стоимости активы, работы, оказывает услуги или освобождает других лиц от обязательств. Остальные поступления признают необменными.

Транзитные ценности. Транзитными ценностями признают безвозмездно полученные индивидуально определенные вещи, которые организация должна передать другим лицам. Учтите их за балансом в оценке, указанной передавшим их лицом. Информацию о транзитных ценностях и обязанностях по их передаче раскройте в пояснениях к балансу и отчету о целевом использовании средств.

Поступление от труда волонтеров. Организация признает поступление от труда волонтеров, если:

— в результате этого труда создан объект, признаваемый НКО в качестве актива;
— стоимость такого актива превышает сумму затрат, понесенных НКО на обеспечение труда волонтеров, в результате которого создан актив.

Поступление от труда волонтеров — это необменное поступление средств. Расходование средств на обеспечение труда волонтеров относят на стоимость актива, созданного за счет труда волонтеров, за исключением затрат, которые по правилам других федеральных стандартов не допускается включать в стоимость актива.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Проверьте себя

Тест по материалам книги

1 **Кто вправе не применять новый ФСБУ «Запасы»?**

◯ А. Малые компании.

◯ Б. Микропредприятия, которые вправе вести учет и сдавать отчетность упрощенно.

◯ В. Компании, которые больше всего пострадали от коронавируса.

2 **Что в 2021 году считается запасами в бухучете?**

◯ А. Только сырье и материалы.

◯ Б. Сырье, материалы, товары и готовая продукция, кроме незавершенного производства.

◯ В. Сырье, материалы, товары и готовая продукция, а также незавершенка.

3 **Бухгалтер формирует резерв под обесценение запасов в 2021 году. Какой счет использовать для корреспонденции со счетом 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»?**

◯ А. Счет 90 «Продажи».

◯ Б. Счет 91 «Прочие доходы и расходы».

4 **По каким правилам учитывать арендные начисления в бухучете в 2021 году?**

◯ А. По специальному ПБУ для учета аренды.

◯ Б. По своим разработанным на основе МСФО правилам или по новому ФСБУ, хотя он еще не стал обязательным для всех.

◯ В. Для учета аренды нет правил, поэтому можно вести учет как угодно.

5 **Что будет, если не применять новый стандарт по аренде и не разработать свой способ учета?**

◯ А. Налоговики оштрафуют.

◯ Б. Аудиторы могут отразить недочет в заключении.

◯ В. Оба варианта верные.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

6 **В ПБУ 6/01 было ограничение по стоимости основных средств — не меньше 40 000 руб. Какой лимит для таких объектов в новом ФСБУ?**

◯ А. Тот же — 40 000 руб.
◯ Б. Больше — 100 000 руб.
◯ В. Лимита нет.

7 **С какой даты можно списывать стоимость объекта, если компания применяет ФСБУ для учета основных средств досрочно?**

◯ А. С даты, когда основное средство признали в бухучете.
◯ Б. С 1-го числа месяца, в котором основное средство признали в бухучете.

8 **ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» станет обязательным для всех. Когда его все же можно не применять?**

◯ А. Компания приобрела активы для продажи.
◯ Б. Организация числится в списке пострадавших от коронавируса отраслей.
◯ В. Оба условия обязательны.

9 **ФСБУ «Бухгалтерская отчетность организации» можно не применять. В каком случае?**

◯ А. При формировании отчетности для внутренних целей компании.
◯ Б. При формировании последней отчетности при ликвидации или реорганизации.
◯ В. Оба варианта подходящие.

10 **Уже есть проект нового ФСБУ «Некоммерческая деятельность». Он имеет значение для бухгалтера коммерческой компании?**

◯ А. Нет, не имеет.
◯ Б. Да, если компания участвует в благотворительных, культурных, образовательных программах.
◯ В. Да, если в компании есть как минимум добровольная медстраховка для сотрудников.

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Правильные ответы на тест

1 – Б ФСБУ 5/2019 обязателен для большинства компаний. Исключение — бюджетные организации и микропредприятия, которые применяют упрощенные способы учета и сдают упрощенную отчетность.→8

2 – В Перечень запасов расширили. Теперь запасами считаются не только материалы, товары и готовая продукция, но также незавершенное производство. Хотя вы и показывали незавершенку в запасах, ПБУ 5/01 не описывало правила ее учета. А теперь по новому стандарту незавершенная продукция — это часть запасов. А значит, к ней нужно применять правила нового стандарта.→10

3 – А Изменился порядок формирования резерва под обесценение запасов. Если до 2021 года резерв формировали в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». То с нового года проводки делайте в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».→27

4 – Б В действующих ПБУ нет конкретного способа, как учитывать аренду. Поэтому компания еще в 2017 году должна была разработать способ учета исходя из МСФО. В данном случае это международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда». Есть и другой вариант — досрочно применять новый стандарт ФСБУ 25/2018. Это проще.→29

5 – Б Предположим, компания не разработала способ учета исходя из МСФО и не применяет новый стандарт по аренде. Тогда есть риск, что у аудиторов будут вопросы на проверке. Зато у налоговиков вряд ли будут претензии.→35

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

6 – В В новом стандарте больше нет стоимостного порога для основных средств. Какой предел выбрать, компания решает сама. В ПБУ 6/01 было обязательное для всех ограничение по стоимости — не меньше 40 000 руб.→54

7 – А Изменились сроки начала и прекращения амортизации. Вы вправе начать начислять амортизацию с даты, когда признали основное средство в бухучете. А прекратить — с момента его списания с бухучета. Но можете оставить все как есть, если вам так удобнее — начинать и заканчивать амортизацию с 1-го числа следующего месяца после указанных дат.→61

8 – А ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» не применяется, если компания создает, улучшает, восстанавливает средства производства для других лиц, а также при приобретении, создании активов, предназначенных для продажи.→71

9 – В ФСБУ «Бухгалтерская отчетность организации» не применяется при составлении отчетности для внутренних целей, а также при составлении последней бухотчетности организации при реорганизации или ликвидации. Действующее ПБУ 4/99 распространяется в том числе и на последнюю бухотчетность при ликвидации и реорганизации.→83

10 – Б Проект ФСБУ «Некоммерческая деятельность» будут применять все виды некоммерческих организаций, а также коммерческие организации в отношении информации о благотворительных, культурных, образовательных и иных общественно полезных программах.→90

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

Серия «Новая библиотека журнала “Главбух”», выпуск № 2
Л.В. Палаткина
«Новые стандарты бухучета: запасы, основные средства, аренда, капвложения»

Учредитель: ЗАО КФЦ «Актион»
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-62258 от 03.07.2015.

Издатель: ООО «Актион-МЦФЭР»
© Редакция журнала «Главбух», 2021.
Адрес: 127015, г. Москва, а/я 100, «Главбух».
Тел. (495) 788-53-16.
Отдел подписки: (800) 505-87-17, (495) 775-77-65.
Оптовая реализация: (495) 783-59-82, 783-59-83.
Подписано в печать 22.01.2021.
Бумага офсетная. Формат 60×88 1/16. Печать офсетная. Печ. л. 6.
Тираж 700 экз. Зак. 26080
Отпечатано в ООО «ПО “Периодика”».
105082, г. Москва, Спартаковская площадь, д. 14, стр. 3.
Цена свободная

Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm

https://право.информ2000.рф/index.htm
Бесплатная электронная библиотека по праву и экономике

С 2021 года бухучет запасов надо вести по новым правилам — ФСБУ 5/2019 теперь обязателен для всех. Освобождение получили только микропредприятия. Федеральные стандарты для учета основных средств, капитальных вложений и аренды в полной мере заработают со следующего года. Но есть смысл начать применять их уже сейчас. Подробности узнаете из данной книги.



Вернуться в каталог учебников по бухучету
https://право.информ2000.рф/buh/buh.htm