

Важные моменты формирования отчетности коммерческих организаций

Important Points in the Reporting of Commercial Organizations

УДК 330.131.5

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-3-32-36

Т.И. Кришталева, д-р экон. наук, профессор
Департамента аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,
Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации

e-mail: TKrishtaleva@fa.ru

T.I. Krishtaleva, Doctor of Economic Sciences, Professor,
Department of Audit and Corporate Reporting, Faculty
of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University
under the Government of the Russian Federation

e-mail: TKrishtaleva@fa.ru

Аннотация. *Статья посвящена порядку формирования бухгалтерской отчетности за 2022 год с учетом новых ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», ФСБУ 5/2019 «Запасы».*

Ключевые слова: основные средства, срок полезного использования, ликвидационная стоимость, балансовая стоимость, ремонт основных средств, капитальные вложения, аренда, запасы, резервы.

Abstract. *The article is devoted to the procedure for the formation of financial statements for 2022, taking into account the new FSBU 6/2020 «Fixed assets», FSBU 26/2020 «Capital investments», FSBU 25/2018 «Accounting for rent», FSBU 5/2019 «Reserves»*

Keywords: fixed assets, useful life, salvage value, book value, repair of fixed assets, capital investments, lease, stocks, reserves.

При составлении годовой бухгалтерской отчетности за 2022 г. необходимо иметь в виду, что в 2022 г. вступили в силу Федеральные стандарты бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденные приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н, ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденный приказом Минфина России от 16 октября 2018 г. № 208н [1].

Организации впервые будут формировать бухгалтерскую отчетность за 2022 год с учетом новых ФСБУ, а аудиторы впервые будут оценивать достоверность отчетности, подготовленной с учетом новых ФСБУ. С бухгалтерской отчетности за 2022 г. коммерческие организации должны по-новому заполнять строки баланса в связи с началом применения ФСБУ.

При формировании отчетности важно правильно отразить в балансе основные средства. При подготовке и проверке баланса за 2022 г. следует помнить, что основные средства с нулевой стоимостью в балансе не отражаются, но на счете 01 продолжает числиться их первоначальная стоимость, а на счете 02 — их амор-

тизация, равная первоначальной стоимости. При остаточной стоимости основного средства равной нулю, при условии пригодности такого основного средства к эксплуатации, основное средство не списывается.

Если в балансе есть активы, которыми организация планирует пользоваться в дальнейшем, но с истекшим или истекающим сроком полезного использования и балансовой стоимостью равной или близкой к нулю, это значит, что при переходе на ФСБУ 6/2020 срок полезного использования (СПИ) объектов определили неправильно. Срок полезного использования для бухгалтерского учета очень важный показатель. Его надо определять без ошибок, потому что от него зависят величина расходов и достоверность отчетности в бухгалтерском учете.

Срок полезного использования следовало пересмотреть на 01.01.2022 г. Если этого не сделали, то при подготовке отчетности за 2022 год надо скорректировать балансовую стоимость основных средств. Для этого по каждому объекту следует установить ликвидационную стоимость, проверить применяемый срок



полезного использования и способ начисления амортизации и изменить их, если это необходимо. Также следует рассчитать по правилам ФСБУ 6/2020 сумму накопленной амортизации за истекший срок полезного использования исходя из первоначальной стоимости, сформированной до начала применения стандарта; установленной на дату перехода ликвидационной стоимости; способа амортизации, установленного ранее; срока полезного использования основных средств, скорректированного на дату перехода; истекшего срока полезного использования на дату перехода. Далее следует рассчитать новую балансовую стоимость основных средств путем вычитания из первоначальной стоимости суммы амортизации, накопленной за истекший срок полезного использования, рассчитанной по правилам ФСБУ 6/2020. Прежнюю балансовую стоимость необходимо увеличить на полученную разницу путем корректировки суммы накопленной амортизации через счет 84 (п. 50 ФСБУ 6/2020) [1]. Возникшие корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений. Правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций информации об изменениях оценочных значений установлены ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений».

При подготовке отчетности рекомендуется проверить, что ликвидационная стоимость активов определена правильно. Согласно ФСБУ 6/2020 ликвидационной стоимостью объекта основных средств считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия этого объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока использования [1].

ФСБУ 6/2020 не содержит ограничений допустимых способов определения ликвидационной стоимости основных средств. Однако избранный организацией способ должен обеспечивать исполнение соответствующих требований к формированию в бухгалтерском учете информации, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и нор-

мативными правовыми актами, принятыми в соответствии с ним, в частности, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и ФСБУ 6/2020.

Признать ее равной нулю по всем основным средствам нельзя несмотря на то, что пунктом 31 ФСБУ 6/2020 предусмотрена возможность нулевой оценки ликвидационной стоимости. Ведь ликвидационная стоимость и срок полезного использования — взаимосвязанные величины, т.е. чем продолжительнее СПИ, тем меньше ликвидационная стоимость. Ликвидационная стоимость объективно может быть равна нулю, только если после окончания СПИ объект действительно не будет пригоден ни для продажи, ни для другого использования, а только для утилизации [6].

Проблемой для бухгалтера стало отражение в учете и отчетности расходов на ремонт. Ведь в соответствии с подпунктом «ж» пункта 5 ФСБУ 6/2020, к затратам, которые подлежат включению в стоимость основных средств, т.е. являются капитальными вложениями, следует относить затраты на улучшение и восстановление объекта основных средств — его достройку, дооборудование, модернизацию, реконструкцию, замену частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание. Однако в пункте 16 ФСБУ 26/2020 говорится, что в капитальные вложения не включаются: затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт; затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их [1]. Следовательно, ремонт как отдельный инвентарный объект учитывается только при определенных условиях: такой объект имеет меньший срок полезного использования, чем весь объект в целом; его стоимость имеет значительный удельный вес в стоимости всего объекта.

Если по какому-либо объекту правилами его эксплуатации предписано периодически (частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев — например, каждые 2–3–4 года) в целях безопасности функционирования всего

объекта проводить ремонт с обязательной заменой определенного агрегата (детали, узла) вне зависимости от его фактического состояния, то именно эти агрегаты (детали, узлы) и должны учитываться как отдельные основные средства.

С 2022 г. организация сама определяет лимит стоимости основных средств [10]. Все основные средства, стоимость которых ниже лимита, нужно списать в расходы по основным видам деятельности и отразить в отчете о финансовых результатах. В балансе их не показывают.

Основные средства, которые организация решила продать и которые она перестала использовать в своей деятельности, нельзя отражать по строке «Основные средства» в балансе. Такие активы нужно перевести в состав долгосрочных активов к продаже на счет 41 «Товары». Их стоимость за вычетом резерва на обесценение включается в показатель по отдельной строке раздела баланса «Оборотные активы» в случае ее существенности. Если стоимость долгосрочных активов к продаже для пользователей отчетности незначительная, то ее отражают в балансе по строке «Прочие оборотные активы». При определении существенности или незначительности можно, например, установить, что показатель является незначительным, если его доля составляет менее 5% от общей стоимости активов, принадлежащих конкретной организации.

Подробности о составе основных средств, амортизации и прочие сведения приводятся в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах в табличной и текстовой форме.

В соответствии с ФСБУ 26/2020 капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при соблюдении условия, согласно которому понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. Данное условие должно соблюдаться вне зависимости от того, осуществлены ли капитальные вложения при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем улучшении и (или) их восстановлении.

При оценке соблюдения указанного условия целесообразно исходить из того, что будущие экономические выгоды, заключенные в активе,

представляют собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений денежных средств и их эквивалентов в организацию.

Арендатору надо убедиться, что в балансе отражены право пользования активом и обязательство по аренде. Не важно, относится договор к операционной или финансовой аренде. Отражать эти показатели нужно даже тем, кто переходил на новые правила способом ограниченной ретроспекции (п. 50 ФСБУ 25/2018). Не отражать их могут компании, которые имеют право на упрощенный учет либо арендуют только малоценные объекты или на срок меньше года без продления.

Необходимо удостовериться, что обязательство по аренде было рассчитано как приведенная стоимость будущих арендных платежей. При этом арендные платежи должны быть без учета НДС, причем как возмещаемого, так и невозмещаемого (ФСБУ 25/2018, письмо Минфина России от 23.12.2022 № 07-04-09/126779). Следует также проверить корректность определения ставки дисконтирования для расчета обязательств по аренде по действующим договорам аренды. Нельзя установить единую ставку в начале года и приравнять ее к ключевой ставке ЦБ РФ.

Обязательство по аренде отражают в балансе в составе долгосрочной или краткосрочной кредиторской задолженности.

По какой строке отражать в балансе права пользования активами ФСБУ 25/2018 не указывает. Если объект аренды относится к основным средствам, то оптимальным вариантом можно считать отражение по отдельной подстроке статьи «Основные средства» баланса.

Арендодатель должен проверить, что объект, который сдается в субаренду или будет выкуплен, учитывается как объект финансовой аренды.

По строке «Доходные вложения в материальные ценности» арендодатели показывают объекты операционной аренды. Если же аренда финансовая, то использовать строку «Доходные вложения в материальные ценности» неправильно. Для финансовой аренды в балансе следует предусмотреть показатель — «инвестиции в аренду». Главное — правильно классифицировать договор аренды.

Форма бухгалтерского баланса, утвержденная приказом Минфина России от 02.07.2010



№ 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», не содержит статьи «Инвестиции в аренду». В ФСБУ 25/2018 правила также не установлены. Поэтому вопрос о том, по какой именно строке отражать инвестиции в аренду, организация решает самостоятельно. Ведь в соответствии с пунктом 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если показатель несущественный, инвестиции можно включить в состав прочих внеоборотных активов. Когда показатель существенный или тем более, если сдача имущества в аренду является одним из основных видов деятельности, инвестиции в аренду можно отразить как финансовые вложения. Организация может показать долгосрочную и краткосрочную части инвестиции в аренду в статьях «Финансовые вложения», которые имеются и в разделе I «Внеоборотные активы», и в разделе II «Оборотные активы» [2].

Отнесение информации к существенной или несущественной организация осуществляет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера этой информации. При этом следует закрепить в учетной политике критерии признания информации существенной [10].

Организации, которые составляют упрощенную отчетность, могут применять ФСБУ 25/2018 по аренде только по договорам, которые заключены в 2022 году. А арендаторы, которые ведут учет упрощенно, вправе не отражать право пользования активом и обязательство по аренде, за исключением случаев выкупа и субаренды. Возможно, в их отчетность не потребуется включать эти показатели.

В любом случае арендаторы на упрощенном учете не обязаны рассчитывать приведенную стоимость арендных платежей для исчисления обязательства по аренде, а могут его признать по номинальной сумме задолженности. А арендодатели все договоры, кроме тех, которые предусматривают выкуп или субаренду, вправе квалифицировать как операционную аренду.

Следовательно, им нужно убедиться, что ФСБУ 25/2018 они применяют по договорам аренды с правом выкупа или субаренды [4].

При подготовке отчетности важно убедиться, что запасы оценены на отчетную дату по наименьшей из следующих величин (п. 28 ФСБУ 5/2019 «Запасы»):

- фактическая себестоимость запасов;
- чистая стоимость продажи запасов.

Чистая стоимость продажи запасов определяется как предполагаемая цена, по которой запасы можно продать в том виде, в котором обычно они продаются, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи. При этом за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, принимается величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы. Если же эту величину определить трудно, за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции и товаров, может быть принята цена, по которой можно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату (п. 29 ФСБУ 5/2019).

Организация может принять решение не применять ФСБУ 5/2019 к запасам, предназначенным для управленческих нужд. При этом затраты, которые по ФСБУ 5/2019 должны включаться в стоимость запасов, признаются расходами периода, в котором были понесены. Они не предназначены для продажи, не потребляются в процессе производства и не относятся к сырью и материалам, потребляемым в процессе производства. Поэтому товары, приобретенные для управленческих нужд, относятся на расходы сразу в момент их приобретения. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации [7].

Организации каждый год формируют различные резервы в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в последующем фактически понесенные расходы почти всегда отличаются от начисленных резервов. В конце отчетного периода нужно оценить резерв как наилучшую оценку расходов на погашение обязательства [9]. Таким образом, по опреде-

лению резерв — бухгалтерская оценка. Поэтому если фактический размер расхода оказался другим по разным причинам, то пересчитывать отчетность за предыдущий период не надо, это не исправление ошибки, а уточнение оценки. Любая разница между суммой

резерва и суммой фактического расхода признается в составе финансового результата в том периоде, когда погашается (исполняется) обязательство, под которое ранее был сформирован резерв, и по тому же виду расходов, что при начислении резерва.

Литература

1. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».
2. Рекомендация Р-147/2023-ОК Лизинг «Инвестиции в аренду в бухгалтерском балансе»
3. Антошина О.А. ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: ключевые положения и новации // Налоговая политика и практика. — 2021. — № 2 (218). — С. 66–71
4. Булычева М.В., Найденова К.В. Подтверждение оценки активов в отчетности за 2021 г. при проведении аудиторской проверки // В сборнике: Инновационные механизмы управления цифровой и региональной экономикой : материалы IV Международной студенческой научной конференции. — М., 2022. — С. 141–147
5. Верников В.А. Правильность начисления амортизации по основным средствам в НКО при переходе на ФСБУ 6/2020 // Актуальные научные исследования в современном мире. — 2021. — № 12–12 (80). — С. 57–87
6. Жукова Н.В., Ярлова В.В. Актуальные вопросы бухгалтерского учета при переходе на новые ФСБУ // Вестник образовательного консорциума Среднерусский университет, Экономика и управление. — 2021. — № 17. — С. 32–33
7. Кришталева Т.И. Достоверность оценки активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности // Экономические науки. — 2022. — № 207. — С. 109–113
8. Минкина Н.Ф. Рациональный метод учета основных средств на промышленных предприятиях как один из элементов системы контроллинга // Аудит. — 2022. — № 5. — С. 8–15
9. Федорова О.С. Сложные операции и сделки: бухгалтерский учет, документооборот, применение ККТ // Налоги и финансовое право. — 2021. — № 11. — С. 8–113.
10. Харалгина О.Л. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2022 год // Налоги и финансовое право. — 2022. — № 3. — С. 9–154

ЕУ ПОСТАВИЛА НА ПАУЗУ РАЗДЕЛЕНИЕ АУДИТОРСКОГО И КОНСАЛТИНГОВОГО ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ

ЕУ, одна из компаний «большой четверки» глобальных аудиторов, поставила на паузу план разделения аудиторского и консалтингового подразделений из-за разногласий в части дробления налоговой практики. Об этом пишет газета Financial Times со ссылкой на информированные источники.

По словам источников, глава американского бизнеса ЕУ Джули Боланд, которая должна была возглавить аудиторскую компанию после отделения консалтингового бизнеса, сообщила партнерам в среду о необходимости пересмотра условий сделки.

Разделение ЕУ планировалось для того, чтобы вывести консалтинг и значительную часть налоговой практики компании из-под регулятивных норм, запрещающих сотрудникам этих направлений работать с клиентами аудиторского подразделения и ограничивающих, таким образом, рост бизнеса.

ЕУ собиралась отделить основную часть практики в сфере налогового администрирования вместе с кон-

салтинговым подразделением, оставив лишь часть налоговых экспертов в аудиторском бизнесе, отмечает FT.

Однако, по словам источников газеты, аудиторы в США выступают за сохранение более существенной доли налоговой практики в рамках аудиторского бизнеса после раздела компании.

В сентябре глобальное руководство ЕУ проголосовало за разделение компании и вывод на IPO консалтингового бизнеса. Однако голосование 13 тыс. партнеров компании неоднократно откладывалось из-за споров относительно деталей сделки, отмечают источники.

По их словам, в среду Боланд выразила желание все-таки провести разделение ЕУ, однако на данный момент неясно, как долго может продлиться пауза.

<https://www.audit-it.ru/news/audit/1074931.html>

10 марта 2023 г.

Источник: Интерфакс

