

**Информационные материалы к
проектам правительственных
информационных документов
(федеральных стандартов
бухгалтерского учета и отчетности):**

**«Основные средства»
«Аренда»
«Обесценение активов»**

**Проект Федерального стандарта
«Основные средства»**

Ключевые нововведения

1. Вводятся новые критерии признания активов в качестве объектов основных средств.
2. Вводится понятие справедливой стоимости

- Условиями отражения объекта на балансе в составе основных средств являются:
 - Переход к субъекту отчетности всех существенных операционных рисков и выгод использования объекта основных средств;
 - Наличие у объекта основных средств полезного потенциала либо вероятности получения субъектом отчетности экономических выгод вследствие использования объекта основных средств;
 - Возможность надежно оценить стоимость объекта основных средств.

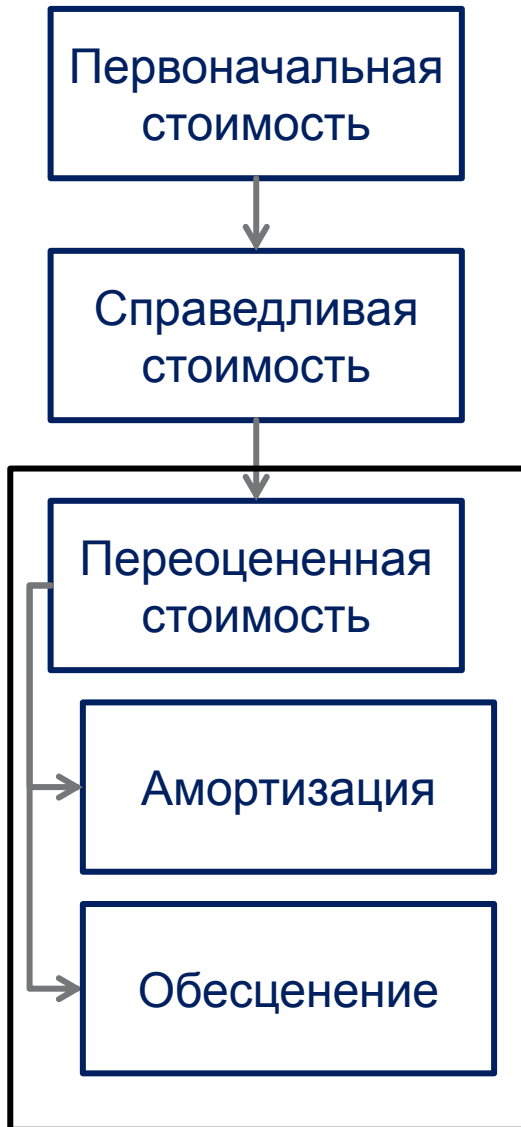
Примеры применения критериев признания

- В соответствии с требованиями стандарта на балансе субъекта отчетности в качестве основных средств должны быть признаны следующие активы:
 - Имущество, полученное в аренду, предусматривающую переход всех существенных операционных рисков и выгод использования актива (например, по договору лизинга);
 - Бесплатное имущество, которое до решения суда вовлечено субъектом отчетности в хозяйственный оборот;
- В соответствии с требованиями стандарта на балансе субъекта отчетности в качестве основных средств не должны признаваться следующие активы:
 - Здание, которое не может быть использовано и не используется для выполнения возложенных функций в связи с конструктивными особенностями (учитывается за балансом);
 - Объект паркового хозяйства (скульптурная группа, фонтанчик), не имеющие культурной и исторической ценности, а также полезного потенциала для деятельности субъекта отчетности (учитывается за балансом).

Справедливая стоимость и переоценка основных средств

- **Справедливая стоимость** – это цена, по которой может быть осуществлен переход права собственности на актив между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку независимыми сторонами.
- Субъекты сектора государственного управления должны вести учет основных средств по первоначальной (исторической) стоимости, либо на основании решения уполномоченного органа могут выполнить переоценку до справедливой стоимости и отражать основные средства по справедливой (переоцененной) стоимости.
- Порядок и процедура проведения переоценки будут определяться постановлениями Правительства Российской Федерации.

Взаимоотношение различных видов стоимости



Объект принят к учету в сумме затрат на его создание или приобретение

Произведена переоценка основного средства до справедливой стоимости

Основное средство используется в процессе деятельности, отражается потребление и изменение его стоимости

Основные сложности внедрения Стандарта

- Необходимость проверки активов, отражаемых в учете и отчетности субъектов сектора государственного управления, на соответствие критериям признания для целей определения балансодержателя.
- Необходимость определения справедливой стоимости объектов и групп объектов основных средств по решению уполномоченного органа (проведение оценки и подтверждение ее результатов).
- Увеличение сумм налога на имущество в связи с повышением балансовой стоимости активов, отражаемых по справедливой стоимости.

Переходный период

- **Переходный период – 5 лет – предоставляется субъектам отчетности для:**
 - **Признания активов в соответствии требованиями стандартов «Основные средства» и «Аренда»;**
 - **Проведения переоценки по решению уполномоченного органа;**
 - **Раскрытия информации в отчетности (первое применение Стандарта).**

**Проект Федерального стандарта
«Аренда»**

Участники имущественных отношений

Сектор государственного управления

Уполномоченные органы по управлению имуществом

- Имущество предоставляется для выполнения функций: арендные отношения **не возникают**

Органы государственной власти

- При предоставлении имущества за плату или в безвозмездное пользование возникают арендные отношения*

Гос. и муниципальные учреждения

Органы местного самоуправления

- При предоставлении имущества за плату или в безвозмездное пользование возникают арендные отношения

Коммерческие организации, ГУПы, МУПы, предприятия с гос. участием, госкорпорации некоммерческие организации

* Только если имущество временно не используется для выполнения возложенных на субъект отчетности функций

Квалификация арендных отношений для целей учета и отчетности

- В зависимости от содержания арендных отношений существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды, могут оставаться у арендодателя или переходить к арендатору.
- Признаки того, что риски и выгоды, связанные с использованием объекта, переходят к арендатору:
 - Срок договора (пользования) сопоставим со сроком полезного использования актива;
 - Сумма всех арендных платежей (экономических выгод) по договору сопоставима со справедливой стоимостью актива;
- Признаки того, что риски и выгоды, связанные с использованием объекта, остаются у арендодателя:
 - Срок договора (пользования) значительно меньше срока полезного использования актива
 - Сумма всех арендных платежей (экономических выгод) по договору не отражает справедливую стоимость актива

Специфика отражения в учете отношений аренды, не предполагающей перехода операционных рисков и выгод

- Отношения аренды, в которых существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды, не переходят от арендодателя к арендатору, рассматриваются как договор, в котором арендные платежи отражают только плату за пользование имуществом
- У арендатора возникает особый вид активов – **право пользования объектом, оцениваемое по сумме минимальных арендных платежей (экономических выгод)**. Отражение в отчетности такого вида актива дает представление пользователям об имеющихся неисключительных правах на нефинансовые активы (по аналогии с неисключительными правами на нематериальные активы) и сумме предстоящих расходов, которые могут быть оценены на основании договора аренды.
- Аналогично сумма всех предстоящих доходов арендодателя по договору аренды рассматривается как право получения дохода в связи с передачей имущества.

Специфика отражения в учете имущества, полученного на льготных условиях либо безвозмездно

- Закрепление уполномоченным органом имущества за субъектом отчетности для выполнения возложенных на него функций *не является безвозмездной передачей имущества и не должно учитываться как аренда.*
- Безвозмездная передача имущества между субъектами отчетности без участия уполномоченных органов по управлению имуществом квалифицируется как аренда, не предполагающая переход рисков и выгод.
- Отнесение операций по безвозмездной передаче имущества уполномоченным органом к одному из описанных видов аренды производится на основании наличия признаков, свидетельствующих о переходе рисков и выгод (см. стр. 21).

При этом справедливая стоимость имущества должна сравниваться с суммой арендных платежей, которые могли бы быть уплачены или востребованы на коммерческих условиях.

- Операции по передаче имущества в аренду по льготным ценам либо безвозмездно отражаются в учете и отчетности по рыночной стоимости как если бы договоры заключались на коммерческих условиях.

Аренда как комплексный договор

- Отношения аренды, в которых существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды, переходят от арендодателя к арендатору, для целей учета и отчетности рассматриваются как комплексный договор, содержащий в себе компонент займа, то есть договор, по которому арендодатель на возмездной основе предоставляет арендатору рассрочку по оплате стоимости арендуемого актива.
- В рамках этой трактовки арендные платежи можно представить как:
 - погашение суммы основного долга;
 - процентную составляющую, которая является вознаграждением арендодателя за оплату арендатором стоимости объекта аренды по частям в течение оговоренного срока, а не единовременно.



Основные сложности внедрения

- Необходимость классификации и специальной трактовки нестандартных и отраслевых ситуаций передачи активов
- Необходимость проверки договоров аренды на предмет передачи рисков и выгод для целей квалификации аренды
- Необходимость проверки активов, отражаемых в учете и отчетности, на соответствие критериям признания для целей определения балансодержателя
- Необходимость определения стоимости объектов аренды
- Необходимость определения ставки процента, подразумеваемой в договорах аренды
- Необходимость квалификации договоров аренды, содержащих минимум условий (например, договоры, не содержащие информации о сроке действия)

**Проект Федерального стандарта
«Обесценение активов»**

АГДП, АнГДП и ЕГДП

- **Активы, генерирующие денежные потоки (далее АГДП)** – активы, *целью обладания которыми является получение дохода*, независимо от факта получения такого дохода. Обладание активом для получения дохода означает, что субъект общественного сектора намерен генерировать положительные потоки денежных средств с помощью актива и получать доход.
- **Активы, не генерирующие денежные потоки (далее АнГДП)** – активы, *целью владения которыми не является получение дохода*.
- **Единица, генерирующая денежные потоки (далее ЕГДП)** - это наименьшая идентифицируемая группа активов, пригодная для получения дохода.
 - Группа активов идентифицируется как ЕГДП, если из общего денежного потока можно выделить денежные потоки, возникающие в результате использования этой группы активов.
 - Идентификация ЕГДП должна проводиться последовательно из периода в период для одних и тех же активов или типов активов, за исключением случаев, когда изменилась цель использования актива или оправдан какой-либо другой подход.

Примеры АГДП, АнгДП, ЕГДП

Класс активов	Пример
АГДП	<ul style="list-style-type: none">• Офисное здание, которое сдается территориальным органом РосИмущества в аренду коммерческой организации• Копировальный аппарат, используемый паспортным столом для оказания платных услуг населению
АнгДП	<ul style="list-style-type: none">• Офисное здание, занимаемое Префектурой района и используемое в процессе выполнения возложенных на нее функций• Диагностическое оборудование городской муниципальной больницы, целью использования которого является оказание бесплатной медицинской помощи населению
ЕГДП	<ul style="list-style-type: none">• Компьютерный класс в школе, который сдается целиком во внеучебное время для проведения курсов повышения компьютерной грамотности• Платное отделение (платные палаты) в городском мед. учреждении

Проверка наличия признаков обесценения

Признак	Пример
Значительные долгосрочные неблагоприятные изменения в технологической, законодательной или политической среде	<ul style="list-style-type: none">• Вступление в силу запрета на использование автомобилей с двигателями, не отвечающими стандарту Евро-2• Вступление в силу запрета на использования контрольно-кассовых аппаратов, не оснащенных ЭКЛЗ
Полное отсутствие либо значительное снижение спроса, или отсутствие потребности в услугах, обеспечиваемых активом	Массовый переезд населения в другую местность после закрытия градообразующего предприятия: <ul style="list-style-type: none">• школа, рассчитанная на 1500 детей, используется для обучения 150• больница на 600 койко-мест используется для приема 100 пациентов
Признаки устаревания или физического повреждения актива	<ul style="list-style-type: none">• Мощность имеющегося сервера недостаточна для нового программного обеспечения;
Существенное увеличение затрат на приобретение, эксплуатацию или обслуживание актива по сравнению с запланированными первоначально	В связи со снятием объекта с производства: <ul style="list-style-type: none">• поиск запчастей затруднен,• стоимость технического обслуживания резко возросла
Существенно более низкие сроки полезного использования актива, по сравнению с запланированными первоначально, ввиду низкой операционной производительности;	<ul style="list-style-type: none">• Мост, требующий ежедневного обслуживания в связи с конструктивными недостатками• Тротуар, требующий постоянной замены плитки и ремонта в связи с погодными условиями

Общая схема выявления и учета обесценения активов

1. Классификация активов и проверка наличия признаков обесценения

- Определение категории, к которой относятся активы:
 - АнГДП;
 - АГДП;
 - Активы, генерирующие денежные потоки только в составе ЕГДП.
- Проверка наличия признаков обесценения
 - Индивидуально для АнГДП;
 - Индивидуально для АГДП;
 - По ЕГДП в целом.

2. Проверка справедливой стоимости. Признание и распределение убытка

- Проверка справедливой стоимости
 - Определение справедливой стоимости
 - Сравнение справедливой стоимости с балансовой стоимостью
- Признание убытка от обесценения
- Распределение убытка от обесценения на активы, входящие в ЕГДП
- При необходимости: корректировка срока полезного использования или ликвидационной стоимости актива

3. Тест на наличие признаков снижения обесценения и восстановление убытка

- Тест на наличие признаков уменьшения суммы убытка от обесценения и отсутствия необходимости продолжать учитывать убыток, который был признан ранее
- Восстановление убытка путем корректировки балансовой стоимости
- При необходимости: Корректировка срока полезного использования или ликвидационной стоимости

Порядок определения справедливой стоимости

- Справедливая стоимость определяется с применением метода рыночных цен либо метода замещения (воспроизводства).
- Субъект отчетности сектора государственного управления использует тот метод, который позволяет достоверно оценить справедливую стоимость. Решение о выборе метода определения справедливой стоимости принимается уполномоченными лицами субъекта отчетности.
- Справедливая стоимость определяется
 - индивидуально для каждого АнГДП,
 - индивидуально для каждого АГДП, и
 - в целом для ЕГДП, к которой принадлежит актив, генерирующий денежные потоки совместно с другими активами.

Проверка наличия убытка от обесценения

- Балансовая стоимость актива сравнивается с его справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие
- Если **балансовая стоимость** актива **меньше** его **справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие**, **обесценение актива не признается**, однако оставшийся срок полезного использования актива и/или ликвидационную стоимость актива следует пересмотреть и, при необходимости, скорректировать, чтобы учесть влияние изменений внешней и внутренней среды.
- Если **балансовая стоимость** актива **больше** его **справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие**, необходимо признать **убыток от обесценения** и, при необходимости, скорректировать оставшийся срок полезного использования актива и/или ликвидационную стоимость актива.

Отражение убытка от обесценения

- Признаваемая сумма убытка от обесценения актива не может превышать балансовой стоимости актива.
- Если расчетная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, балансовая стоимость этого актива уменьшается до нуля.
- Убыток от обесценения актива единовременно признается в составе расходов отчетного периода и отражается
 - Дт счета учета расходов текущего финансового года
 - Кт счета учета активов.
- Сумма ранее накопленной амортизации не корректируется
- Убыток от обесценения ЕГДП распределяется на пропорциональной основе между балансовой стоимостью отдельных активов, входящих в ЕГДП.
- Если стоимость ЕГДП не обесценилась, но обесценился актив, входящий в ее состав и способный генерировать денежные потоки самостоятельно, для актива не признается убыток от обесценения, даже если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие меньше его балансовой стоимости.

Основные сложности внедрения

Основными сложностями при переходе к использованию Федерального стандарта «Обесценение активов» представляются:

- Необходимость оценки наличия признаков обесценения применительно к активам
- Необходимость оценки справедливой стоимости активов и, при необходимости, расчета ценности использования АнГДП
- Необходимость ведения истории изменений балансовой стоимости актива и суммы начисленной амортизации

Для заметок